

FREMFØRBART UNDERSKUDD



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 537

Leveringsfrist: 26.april 2011

(* regelverk for masteroppgave på:

www.uio.no/studier/emner/jus/jus/JUR5030/reglement/vedlegg_emnebeskrivelse_masteroppgaver_JUR5030_5060.html)

Til sammen 14.926 ord

24.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
<u>2</u>	<u>FREMFØRING AV UNDERSKUDD</u>	<u>4</u>
2.1	Hovedregelen om underskuddsfremføring	4
2.1.1	Personlige skattytere	6
2.1.1.1	Ektefeller	6
2.1.2	Virksomhet	7
2.1.2.1	Aksjeselskap	8
2.1.2.2	Deltakerlignede selskaper	9
2.1.2.3	Fusjon og fisjon	10
2.1.2.4	NOKUS-selskaper	11
2.1.2.5	Rederibeskatning	13
2.2	Inntekt ved skogbruk	14
2.3	Forholdet til skatteloven av 1911	14
2.3.1	Ti års frist for underskuddsfremføring	14
2.3.2	Opphevet regel – våningshus på gårdsbruk	15
<u>3</u>	<u>AVSKJÆRING AV FREMFØRINGSADGANGEN</u>	<u>17</u>
3.1	Opphevet regel	17
3.2	Gjeldsettergivelse	18
3.2.1	Underskuddsfremføring ved gjeldsettergivelse	19
3.2.2	Gjeld	20
3.2.3	Inntektsår	21
3.2.4	Tilfeller der avskjæring allikevel ikke anvendes	22
3.2.4.1	Gjeldsettergivelse	22
3.2.4.2	Konvertering av lån	23
3.2.4.3	Avtale om konvertering	24
3.3	Konkurs	26
3.4	Avskjæring av underskudd ved eierendring	29

3.4.1	Omgåelsesregler og skatteplanlegging	30
3.4.2	Utnyttelse av skatteposisjoner – sktl. § 14-90	32
3.4.2.1	Forholdet til den ulovfestede omgåelsesnormen	34
4	<u>SÆRSKATTEPLIKTIG VIRKSOMHET</u>	38
4.1	Skatt på petroleumsutvinning	38
4.1.1	Fremføring av underskudd	39
4.1.2	Overføring av underskudd	41
4.1.3	Forholdet til sktl. § 14-90	43
4.1.4	Overdragelse av lisenser	44
4.1.5	Rettspraksis	46
4.2	Kraftsbeskatning	49
4.2.1	Fremføring av underskudd	49
5	<u>VIRKNINGEN AV REGLENE FOR FREMFØRING AV UNDERSKUDD</u>	51
5.1	Alminnelige regler	51
5.2	Forholdet til særskattepliktig virksomhet	51
6	<u>LITTERATURLISTE</u>	53
6.1	Litteratur	53
6.2	Lovgivning	53
6.3	Forarbeider	54
6.4	Dommer og avgjørelser	55
6.5	Ligningspraksis	55

1 Innledning

1.1 Underskudd

De siste årene har det vært en finanskrisa og mange virksomheter har gått med underskudd i denne perioden. Et underskudd oppstår der en skattyter i løpet av et inntektsår har fradragposter som overstiger inntektspostene. Underskudd vil omfatte både inntekter og utgifter knyttet til den enkelte inntektskilde som for eksempel lønnsinntekt, og summen av alle inntekts- og fradragposter den enkelte inntektsår¹.

Skattereglene og regnskapsreglene er to ulike regelsett, og etter dette kan en virksomhet gå med et regnskapsmessig overskudd samtidig som man får et skattemessig underskudd. Dette vil også gjelde motsatt, og skyldes at tidfesting etter realisasjonsprinsippet i skatteretten kan være noe forskjellig fra regnskapsmessig tidfesting. Et eksempel her vil være behandling av en virksomhets varebeholdning. Etter skattelovens regler vil fradrag skje ved realisering av varene, mens etter rskl. § 5-2, vil varebeholdningen balanseføres til laveste anskaffelseskost og virkelige verdi².

Etter dette blir det et spørsmål om når et skattemessig underskudd kan oppstå. Dette kan skje både i og utenfor virksomhet, det vil si at reglene kan ha betydning for lønnsinntakere, personlig næringsdrivende, aksjeselskaper, deltakerlignende selskaper og andre skattepliktige innretninger. Nå som finanskrisen er over og næringslivet er på vei opp igjen, er det interessant å se hva de ulike skattyterne som har gått med underskudd kan gjøre for å utnytte et skattemessig underskudd. Her vil det være tre muligheter for skattyterne. Utnyttelse av et underskudd kan skje ved samordning mellom ulike inntektskilder det enkelte år, ved fremføring av underskudd for senere år eller ved tilbakeføring av underskudd for tidligere år. Fremføring av underskudd vil

¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 163

² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 69

Lov om årsregnskap av 17.juli 1998, nr. 56 (heretter forkortet rskl.)

kunne skje der en skattyter forventer overskudd senere år, som underskuddet kan avregnes mot. Tilbakeføring vil omfatte situasjoner der en skattyter ikke vil oppnå fremtidige overskudd som for eksempel ved opphør av en virksomhet. Skattyteren kan i dette tilfellet fradra et underskudd i tidligere års overskudd³.

Dette vil kun gjelde alminnelig inntekt. Alminnelig inntekt vil omfatte arbeidsinntekter, kapitalinntekter og næringsinntekter, minus alle fradragsberettigede kostnader. Skatt på alminnelig inntekt er derfor en nettoinntektsskatt og skatlegges som hovedregel med 28 %. Personinntekt derimot vil omfatte inntekter fra skattyternes arbeidsinnsats, og her vil det også beregnes trygdeavgift og toppskatt. Skatt på personinntekt vil være et bruttoinntektsbegrep der underskudd eller fradrag ikke vil forekomme⁴.

I fremstillingen vil jeg beskrive regelverket for fremføring av skattemessig underskudd, og tilfeller der fremføringsretten ikke vil komme til anvendelse. Hovedreglen finnes i Lov om skatt av formue og inntekt av 26.mars 1999 nr. 14 (heretter forkortet sktl.) § 14-6. Jeg vil også ta for meg fremføring av underskudd innenfor særskattepliktig virksomhet, ettersom reglene her er forskjellig fra hovedreglen i sktl. § 14-6.

1.2 Hensyn bak reglene

Hensynene bak retten til underskuddsfremføring må ses i sammenheng med skatteevneprinsippet. Skatteevneprinsippet går ut på at skatten skal fordeles etter skatteyterens evne til å bære den. Skattyterne vil her få rett til fradrag for kostnader i forbindelse med erverv av inntekt. Ved underskudd reguleres dette av sktl. § 6-3, første ledd. Etter bestemmelsen gis det ”fradrag for underskudd i inntekt fra andre inntektskilder”. Dette viser strukturen i norsk inntektsskatt, her vil ikke fradragsretten for kostnader være betinget av at det finnes tilstrekkelige inntekter som kostnaden vil knytte seg til. Fremføring av underskudd vil gi en utvidet rett til å kunne få fradrag for kostnader ved inntekt senere år⁵.

³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 163, 175

⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 41

⁵ Zimmer (2009) s. 28, 31, 32, 223

1.3 Kort om rettskilder

I oppgaven har jeg valgt å legge til grunn et utvidet rettskildebegrep. På skatterettens område vil alminnelig juridisk metode anvendes, det vil si rettskildelæren. Skattlegging vil innebære et inngrep i borgernes rettsfære, og vil etter legalitetsprinsippet kreve hjemmel i formell lov jf. Grl. § 76 ff.

Høyesterettsdommer vil også ha stor rettskildemessig betydning i skatteretten. Dette vil gjelde både direkte og for de resonnementene fra dommen som vil ha overføringsverdi. Avgjørelser fra lavere instanser vil derimot ha vesentlig mindre vekt. Går flere dommer i samme retning, vil dette kunne gis større vekt enn en enkelt avgjørelse.

Underrettspraksis vil også kunne danne grunnlag for ligningspraksis. Ligningspraksis har blitt tillagt adskillig vekt av Høyesterett de senere år, og da spesielt i tilfeller som gjelder presiserende tolkning av lovteksten og der andre rettskilder trekker i samme retning. Imidlertid vil varigheten av praksisen, konsekvenser og hvor ofte det aktuelle spørsmålet har vært oppe være av betydning. Det må antas at praksisen vil ha større vekt når avgjørelsen går i favør av skattyteren enn motsatt og må ses i sammenheng med hensynene bak legalitetsprinsippet⁶.

Rettskilder som Lignings-ABC, administrative uttalelser fra for eksempel Finansdepartementet og bindende forhåndsuttalelser fra skattedirektoratet vil også være relevante innenfor skatteretten⁷.

⁶ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 46-50

Zimmer (2009) s. 48-58

⁷ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 46-50

Zimmer (2009) s. 48-58

2 Fremføring av underskudd

2.1 Hovedregelen om underskuddsfremføring

Hovedregelen om fremføring av underskudd finner vi i sktl. § 14-6, første ledd. Etter denne bestemmelsens første ledd, første punktum, gis det ”fradrag for underskudd som omfattes av § 6-3 første ledd, skatteyteren har hatt i et forutgående år”. Her blir det et spørsmål om hva som omfattes av sktl. § 6-3, første ledd. Etter denne bestemmelsen vil det gis fradrag for underskudd fra andre inntektskilder i et inntektsår ”når fradragsberettigede kostnader overstiger inntekter fra samme inntektskilder”. Dette må ses i sammenheng med skattelovens alminnelige inntektsbegrep. Alminnelig inntekt vil være differansen mellom skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader etter fradrag for fremførbart underskudd. Netto inntekt skal gjøres opp for alle inntektskilder samlet, ikke hver inntektskilde for seg. Av sktl. § 6-3, annet ledd, første punktum følger det at fradrag ”gis i den kommunen hvor underskuddet er oppstått”. Overstiger fradraget inntektene i en kommune, vil fradraget kunne gis i andre kommuner. Dette følger av bestemmelsens annet punktum jf. sktl. § 6-90, første ledd, bokstav b⁸.

Av sktl. § 14-6, første ledd, annet punktum fremkommer det at underskudd et tidligere år skal være ”fratrullet i sin helhet før det gis fradrag for underskudd i et senere år”. Med dette forstås at dersom et selskap har samlet opp flere års underskudd, skal det eldste avregnes først.⁹

Etter at begrensningen på ti år ved fremføring av underskudd ble opphevet ved en lovendring med virkning fra inntektsåret 2005, vil ikke lenger bestemmelsen være av betydning¹⁰.

⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.164

⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 166

¹⁰ Lov av 9.desember 2005, nr.113

Underskuddsfremføring etter hovedregelen vil skje til et nominelt beløp, ettersom norsk skatterett er basert på et nominelt system. Dette vil innebære at det ikke tas hensyn til endring i pengeverdi. Imidlertid finnes det unntak fra dette. Et eksempel finner man for særskattepliktig virksomhet. Ved utvinning av petroleum på norsk sokkel, angir petrsktl. § 3 c, annet ledd, at underskudd som er oppstått i år 2002 eller senere kan fremføres med tillegg av rente som blir fastsatt av departementet. Det samme vil gjelde for underskudd som oppstår innenfor virksomhet ved vannkraft etter sktl. § 18-3, fjerde ledd, annet punktum. Dette vil behandles videre nedenfor¹¹.

Av ligningspraksis følger det at fremføring må skje det første året med positiv inntekt. Etter dette vil det ikke være adgang til å utsette fradraget til et senere år for de tilfeller der inntekten er så lav at fradraget ikke vil medføre noen skattevirkning. Det er skattyteren selv som må kreve fradrag for tidligere års underskudd i selvangivelsen. Dersom skattyteren unnlater å fremsette krav om fremføring, vil adgangen til å fremføre gå tapt. Dette vil gjelde det beløpet som kunne vært ført til fradrag det aktuelle året, jf. Utv. 1986 s. 139, Oslo Ligningsnemnd. Av Lignings-ABC følger det at dersom skattekontoret er oppmerksomme på fremføringsretten, skal de uoppfordret gi skattyteren fradrag dersom vilkårene er oppfylt. Har ikke underskuddet kommet til fradrag, vil ligningen kunne endres for dette året innenfor ligningslovens frister¹².

Underskudd vil kunne oppstå både i og utenfor virksomhet, og etter dette vil reglene om fremføring av underskudd gjelde for lønnsinntakere, personlig næringsdrivende, aksjeselskaper, deltakerlignede selskaper og andre skattepliktige innretninger. Den videre fremstilling vil kun gjelde underskudd i alminnelig inntekt. Personinntekt er et bruttoinntektsbegrep, der underskudd normalt ikke forekommer¹³.

¹¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 167

¹² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 167

Lignings-ABC, underskudd 4.5

¹³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 163

2.1.1 Personlige skattytere

For at personlig skattytere skal kunne utnytte tidligere års underskudd må årets skattepliktige inntekt beregnes. Dette omfatter alle skattepliktige inntekter og fradragsberettigede kostnader, jf. sktl. § 6-3, første ledd. Her oppstår det et spørsmål om hvilke fradrag som skal regnes med. Minstefradraget etter sktl. §§ 6-30 ff, kan være med enten skape eller øke et underskudd. Ettersom fradraget etter sktl. § 6-32, første ledd, bokstav c, annet punktum, ikke kan ”overstige inntekten det beregnes av”, vil dette forutsette at skattyteren har utgiftsposter fra andre kilder. Av Lignings-ABC følger det imidlertid at det skal ses bort i fra foreldrefradrag etter sktl. § 6-48 og andre særfradrag etter sktl. §§ 6-81 til 6-85 ved beregning av underskudd til fremføring. Det samme må antas å gjelde for personfradrag etter sktl. § 15-4, ettersom denne type fradrag vil være et bunnfradrag som trekkes ved beregningen av alminnelig inntekt for personlige skattytere. Dette vil medføre at fradragene ikke kan skape eller øke et underskudd¹⁴.

Dette vil innebære at man ikke kan dra nytte av person- og særfradrag dersom underskudd fra tidligere år vil redusere den alminnelige inntekten til null. Ettersom underskuddet etter ligningspraksis må fremføres det første året med positiv inntekt, kan dette medføre at inntekten vil være så lav at underskuddsfremføringen ikke vil føre til at skatten blir redusert. Her kan det stilles spørsmål om det kan gjøres unntak, slik at person- og særfradrag ikke skal fradras den skattepliktige inntekten før underskuddet kan utnyttes¹⁵.

2.1.1.1 Ektefeller

Ektefeller lignedes under ett etter sktl. § 2-10. I utgangspunktet skal reglene om overføring og fremføring av underskudd gjelde særskilt for hver av dem. Har den ene av ektefellene et udekket underskudd, vil dette fradras fra den andre ektefellens inntekt det samme året. Det vil si at den enes underskudd regnes mot den andres overskudd før det

¹⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 167

Lignings-ABC, underskudd 3

¹⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 167

kan fremføres til senere år. Dette følger ikke direkte av ordlyden, men må forstås slik etter en naturlig forståelse av sktl. § 14-6 sett i sammenheng med sktl. §§ 2-10 og 6-3, tredje ledd. Det er også lagt til grunn i Lignings-ABC. Lignes derimot ektefellene adskilt det året underskuddet fradragsføres, vil de anses som to selvstendige skattytere¹⁶.

Ved dødsfall vil avdødes underskudd fra dødsåret kunne fradras mot overskudd i dødsboet. Dette vil også gjelde for tilfeller der en enearving eller gjenlevende ektefelle som sitter i uskifte, er avdødes rettsetterfølgere. De vil ikke kunne kreve fremføring av underskudd i dødsåret etter sktl. § 14-6, til tross for at de overtar virksomheten som underskuddet er oppstått i. Det finnes imidlertid unntak fra dette. For gjenlevende ektefelle som sitter i uskifte vil det være adgang til å fremføre hele underskuddet. I de tilfeller der et dødsbo skiftes, vil fremføringsretten for gjenlevende ektefelle kun gjelde for halvparten av underskuddet som knytter seg til midler som var felleseie. Dette vil gjelde uavhengig av om underskuddet har oppstått i eller utenfor virksomhet, og vil gjelde selv om gjenlevende ektefelle tar over avdødes virksomhet. Knytter underskuddet seg derimot til midler som var avdøde ektefelles særeie, vil retten til fremføring gå tapt. Her vil det ikke være adgang til å fremføre avdødes underskudd, mens retten til underskuddsfremføring for eget underskudd vil fortsatt være i behold¹⁷.

2.1.2 Virksomhet

For forskjellige typer virksomheter vil det kunne oppstå ulike problemstillinger i forhold til underskuddsfremføring.

¹⁶ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 169

Lignings-ABC, underskudd 9.2

¹⁷ Bedrift, selskap og skatt (2010), s. 169, 710

Lignings-ABC, arvelater, etterlatte, dødsbo 10.24.2

2.1.2.1 Aksjeselskap

Et aksjeselskap vil være et eget skattesubjekt etter sktl. § 2-2, første ledd, bokstav a. Når det gjelder fremføring av underskudd etter sktl. § 14-6, første ledd, vil det være i forhold til konsernbidrag og ved overdragelser som for eksempel fusjon og fisjon at det oppstår særlige spørsmål. For fusjon og fisjon kan det også oppstå spørsmål for deltakerlignede selskaper, og vil behandles samlet nedenfor.

Reglene om konsernbidrag finner vi sktl. §§ 10-2 til 10-4 og vil innebære at et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntektsligningen for konsernbidrag som ytes til et annet selskap innenfor samme konsern. For mottakerselskapet vil konsernbidraget være skattepliktig inntekt. På den måten kan et skattemessig underskudd i et selskap kunne trekkes ifra et skattemessig overskudd i et annet selskap innenfor konsernet¹⁸.

Etter sktl. § 10-4, første ledd vil både giverselskapet og mottakerselskapet som utgangspunkt være "norske selskaper eller sammenslutninger". Norske filialer av utenlandske selskaper hjemmehørende i land innenfor EØS vil også omfattes etter sktl. § 10-4, annet ledd. Dette vil gjelde dersom det utenlandske selskapet tilsvarende et norsk selskap eller sammenslutning etter sktl. § 10-2, første ledd. Videre må det utenlandske selskapet være skattepliktig til Norge for filialinntekten etter sktl. § 2-3, første ledd, bokstav b. Det mottatte konsernbidraget må også være skattepliktig inntekt for mottakeren. Aksjeselskaper må etter sktl. § 10-4 "tilhøre samme konsern" for at det skal foreligge rett til fradrag for konsernbidrag. Her må bestemmelsene asl./asal. § 1-3 legges til grunn ved vurderingen. Etter sktl. § 10-4, første ledd, første punktum, kreves det at morselskapet eier mer enn 9/10 av aksjene i datterselskapet, og har tilsvarende andel av de stemmer som kan avgis på generalforsamling¹⁹.

Videre må også konsernbidraget være lovlig etter selskapsrettens regler jf. asl. og asal²⁰.

¹⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 436, 438

¹⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.438-447

²⁰ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.444

Det følger av sktl. § 10-2, første ledd, at konsernbidrag vil være begrenset til ”den ellers skattepliktige alminnelige inntekt”, det året bidraget gjelder. For konsernbidrag utover alminnelig inntekt vil det si at giverselskapet ikke har fradragsrett og mottakerselskapet ikke er skattepliktig jf. sktl. § 10-3, første ledd, annet punktum. Dette vil kun gjelde for det som overstiger giverselskapets alminnelige inntekt. Alminnelig inntekt vil være med å bestemme hva som kan ytes som konsernbidrag. Her vil det ikke være mulig å skape et fremførbart underskudd hos et giverselskap ved å yte et konsernbidrag som vil overstige den skattepliktige alminnelige inntekten. Ytes det likevel et større bidrag, vil inntekten i giverselskapet settes til null²¹.

Dersom selskapet har underskudd også etter at konsernbidraget er inntektsført, vil underskuddet kunne fremføres senere år. Dette vil skje mot den del av inntekten som består av mottatt konsernbidrag. Har mottakerselskapet derimot overskudd etter inntektsføringen av konsernbidraget, vil fremførbart underskudd fra tidligere år kunne fradras i overskuddet²².

For aksjeselskaper vil underskudd fra tidligere år komme til fradrag før selskapet får fradrag for konsernbidrag²³.

2.1.2.2 Deltakerlignede selskaper

Reglene om skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper som ansvarlig selskap, kommandittselskap mv. finner vi i sktl. §§10-40, til 10-48. Deltakerlignede selskaper er ikke egne skattesubjekter og det vil være deltakerne som blir skattlagt for selskapets overskudd. Tilsvarende får deltakerne rett til fradrag for skattemessig underskudd i selskapet. Ligningen beregnes på selskapets hånd som om selskapet var skattyter og

²¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 445-446

²² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 168

²³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 445

Lignings-ABC 2011, underskudd 4.2

fordeles til de enkelte deltakerne som lignedes ”hver for seg for sin andel” jf. sktl. § 2-2, tredje ledd²⁴.

Deltakere i kommandittselskaper vil kun ha et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser etter Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper av 21.juni 1985, nr. 83, (heretter forkortet sel.) § 1-2, første ledd, bokstav e. Etter dette vil det oppstå et spørsmål om hvordan fremføring av underskudd skal skje for kommandittister. Det følger av sktl. § 10-43, første ledd, at kommandittistene ikke kan avregne sin andel av et underskudd i selskapet mot overskudd fra andre inntektskilder som går ut over det beløp deltakeren kan risikere å tape. Fremføringsretten for kommandittister følger av bestemmelsens fjerde ledd. Her fremkommer det at underskudd ”kan fremføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet”. Underskuddsfremføringen vil således være begrenset til kommandittistens andel. Utnyttet andel av selskapets underskudd kan ikke avregnes mot selskapets fremtidige overskudd eller ved gevinst fra realisasjon av kommandittandelen. Dette vil skje mot annen inntekt fra utvidet innskuddsforpliktelse, og utvider grunnlaget som overskudd kan føres mot. Det vil si at kommandittisten risikerer å tape mer, men får samtidig utvidet rammen for underskuddsfremføring²⁵.

2.1.2.3 Fusjon og fisjon

Fusjon er sammenslåing av to selskaper. Dette vil være skattefritt for aksje- og allmennaksjeselskaper dersom fusjonen gjennomføres etter reglene i henholdsvis Lov om aksjeselskaper av 13.juni 1997, nr.44 (heretter forkortet asl.) og Lov om allmennaksjeselskaper av 13.juni 1997, nr. 45 (heretter forkortet asal.) kapittel 13. Fisjon vil forstås som en deling av et selskap i to eller flere selskaper. For aksje- og allmennaksjeselskaper vil skattefritak ved fisjonen forutsette at fisjonen gjennomføres etter reglene i asl./asal. kapittel 14.

²⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 465

²⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 168

Det følger av sktl. § 11-7, første ledd, første punktum at ved fusjon eller fisjon skal det ”overtakende selskap videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres”. Her vil det være skattemessig kontinuitet for selskapene. Overtakende selskap vil også få overført skatteposisjoner som et fremførbart underskudd. Dette vil innebære at det overtakende selskapet både kan fremføre sitt eget underskudd og fremførbare underskudd som det overdragende selskapet hadde før transaksjonen. Et unntak fra dette er imidlertid skatteplanlegging som rammes av sktl. § 14-90. Dette vil gjelde i de tilfeller der formålet med overdragelsen var å overføre underskuddene, slik at det overtakende selskapet kunne få fradrag for disse. Bestemmelsen vil behandles nedenfor²⁶.

2.1.2.4 NOKUS-selskaper

NOKUS-selskaper er Norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland, og regler om dette finner vi i sktl. § 10-60 ff. Reglene vil innebære at norske eiere i utenlandske selskaper som er hjemmehørende i lavskatteland, vil beskattes for sin forholdsmessige andel av selskapets overskudd. Denne beskatningen skjer løpende, mens etter de alminnelige reglene vil skattlegging skje ved utdeling av overskudd eller realisasjon²⁷.

Norske skattytere hadde tidligere rett til å få fradrag i annen inntekt for sin andel av et underskudd i et NOKUS-selskap. Ved lov 63/2003 ble bestemmelsen i sktl. § 10-61, annet punktum endret. Etter dette vil underskudd nå kunne fremføres til fradrag i overskudd senere år fra det samme NOKUS-selskapet. Etter bestemmelsens tredje punktum, vil underskudd fra NOKUS-selskaper være undergitt de begrensningene som følger av sktl. § 14-6²⁸.

Av sktl. § 10-66 vil det følge et vilkår for at skattyteren skal ha rett til å underskuddsfremføre fra et NOKUS-selskap. Her må den enkelte skattyter uttrykkelig

²⁶ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.168, 618

²⁷ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 391

²⁸ Lov av 27.juni 2003, nr. 61, del VIII

avgi en erklæring til ligningsmyndighetene som går ut på at alt underlagsmateriale til selskapets regning vil bli fremlagt på deres begjæring. Hensynet bak vilkåret vil være at ligningsmyndighetene skal ha mulighet til å kontrollere om det underskuddet som fremføres er reelt. Skattyter må kun levere en skriftlig erklæring sammen med selvangivelsen. Ligningsmyndigheten må her selv hente inn skattyterens regnskapsmateriale. Fremføringen vil skje på deltakerens hånd, etter prinsippet bak reglene. Det følger en begrensning ved at underskuddet kun kan utnyttes ved senere positive inntekter fra selskapet. Dette vil innebære at overdragelse av aksjene i et selskap vil føre til at retten til å fremføre underskuddet faller bort. Det samme vil gjelde dersom selskapet blir ansett for å være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Er dette tilfellet vil NOKUS-beskatningen opphøre²⁹.

Et eksempel på dette har vi i en sak fra SKN 2006-9/10. Her var det spørsmål om retten til fremføring av underskudd vil bortfalle når et tidligere NOKUS-selskap går over til å bli beskattet som hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2, første ledd. I inntektsåret 2005 ble selskapene A Ltd. og B Ltd. beskattet som hjemmehørende på Bermuda. Fra 1.januar 2006 ble bestyrelsen av selskapet flyttet til Norge, og selskapene ble etter dette ansett som selvstendige norske skattesubjekter. I dette tilfellet gav ikke sktl. § 14-6 noen hjemmel for underskuddsfremføring, men sktl. §10-61 for selskap som omfattes av NOKUS-reglene kan benyttes. Etter denne bestemmelsen vil det være en fremføringsrett på deltakerens hånd. Det vil innebære at deltakeren kun kan benytte underskuddet til fradrag i senere års inntekt fra det samme selskapet, og underskudd som gjenstår ved realisasjon av aksjene bortfaller. Nemnda kom frem til at det her ikke ville være hjemmel for å videreføre underskuddene på selskapets hånd.

Skattyteren mente imidlertid at det etter sentralskattekontorets uttalelse inntatt i Utv. 2000 side 326, ville være adgang til å fremføre underskudd på selskapets hånd etter skatteloven 1911 § 15, første ledd, bokstav b. Dette ville være begrunnet i formål og reelle hensyn. Skatteklagenemnda mener at disse hensynene vil være endret etter en lovendring i sktl. § 10-61, fra inntektsåret 2003. Selv om deltakerne i slike selskaper har fått sin fradragsrett betydelig innsnevret og etter dette ikke kan føre underskudd til

²⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 423, 424

fradrag i annen norsk inntekt, vil det likevel ikke kunne innfortolkes at selskapet skulle ha en egen fradragsrett i norsk inntekt. Lovendringen i 2003 har da ført til at underskudd kun kan fremføres på deltakerens hånd.

Skatteklagenemndas avgjørelse ble at adgangen til å fremføre underskuddene i de tidligere NOKUS-beskattede selskapene A Ltd. og B Ltd. bortfalt når selskapene ble skattepliktige som hjemmehørende i Norge³⁰.

2.1.2.5 Rederibeskatning

I sktl. §§ 8-15 og 8-16 finnes det regler om beskatning av selskaper innenfor rederiskatteordningen. Reglene vil gjelde for rederibeskattede aksje- og allmennaksjeselskaper, og underliggende selskaper som for eksempel deltakerlignede selskaper, NOKUS-selskaper og rederibeskattede datterselskaper. Det følger av sktl. § 8-15, første ledd, at selskap innenfor rederibeskatningsordningen vil være ”fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt”. Dette vil omfatte overskuddsbeskatning av inntekt fra drift og utleie av egne og innleide fartøy, og gevinst ved realisasjon av fartøy eller aksjer/andeler i et underliggende selskap. Heller ikke utdeling til selskapets aksjonærer skal skattlegges på selskapets hånd. Det samme vil gjelde for nettoinntekt i underliggende deltakerlignede selskaper og NOKUS-selskaper. Her vil det heller ikke være skattlegging på selskapets hånd, men på deltakernes hånd etter reglene i sktl. §§ 10-40 ff, og 10-60 ff³¹.

Det vil være skatteplikt for netto finansinntekter. Av sktl. § 8-15, annet ledd, første punktum, følger det at ”renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter” er skattepliktige. Finansinntekter som tilordnes selskapet fra et underliggende deltakerlignet selskap eller NOKUS-selskap skal inngå i eierselskapets grunnlag for nettofinansinntekter. Har det underliggende selskapet en netto finanskostnad, må vi skille mellom deltakerlignede

³⁰ UTV-2010-436, SKN-2006-9, SKN-2006-10

³¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 347, 348, 349

selskaper og NOKUS-selskaper. Det vil kun være netto finanskostnader i deltakerlignede selskaper som inngår i grunnlaget for eierselskapets netto finanskostnader. Netto finanskostnader i NOKUS-selskap vil derimot kunne fremføres mot senere års overskudd i NOKUS-selskapet etter sktl. § 10-61, tredje punktum³².

Etter sktl. § 8-15, femte ledd, følger det at netto finanskostnader etter bestemmelsens annet til fjerde ledd ikke vil kunne kreves fratrullet fra inntektsoppgjør etter sktl. § 8-14, tredje til femte ledd. Derimot kan netto finanskostnader fremføres mot senere års netto finansinntekter etter sktl. § 14-6³³.

2.2 Inntekt ved skogbruk

For inntekt ved skogbruk følger det av sktl. § 14-6, fjerde ledd, at sktl. § 14-6 ikke kommer til anvendelse. Her skal det benyttes gjennomsnittsligning, og dette reguleres av sktl. § 14-81.

2.3 Forholdet til skatteloven av 1911

2.3.1 Ti års frist for underskuddsfremføring

Fra forarbeidene fremkommer det at sktl. § 14-6 skal tilsvare skatteloven av 1911, § 53, første til tredje ledd. Etter denne bestemmelsens første ledd, første punktum, het det at ”ved inntektsansettelsen kan det kreves fradrag for underskudd som den skattepliktige har hatt i de 10 forutgående år”. Her ser vi at bestemmelsen går ut på det samme som sktl. § 14-6, første ledd, men at fremføringsretten var tidsbegrenset til en periode på ti år. Det vil si at et fremførbart underskudd ble foreldet etter ti år. Opprinnelig ble dette videreført i sktl. § 14-6, men fristen ble opphevet med virkning fra inntektsåret 2005, og etter gjeldene rett vil det ikke gjelde noen tidsbegrensning. En grense på ti år for fremføring av underskudd, var begrunnet med administrative hensyn og hensynet til å

³² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 347, 348, 349

³³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 347, 348, 349

sikre at skattyterne fikk fradrag for underskudd i senere inntekt. I forbindelse med opphevelsen uttalte Finansdepartementet at det ikke vil være ofte det oppstår situasjoner der det vil være behov for å kunne underskuddsfremføre ut over tidsbegrensningen på ti år. Siktemålet med endringen var å bedre symmetri og nøytralitet for beskatningen, ettersom dette økte sikkerheten for å få fradrag for utgifter. Tidsbegrensning for fremføring av underskudd ved petroleumsbeskatning som var på 15 år, ble avviklet ved petrsktl. § 3 c, første ledd, ble endret med virkning fra 2002. Her ser vi at det ordinære landskattesystemet følger utviklingen etter skattesystemet for utvinningsvirksomhet på norsk sokkel³⁴.

2.3.2 Opphevet regel – våningshus på gårdsbruk

Det fremkommer av skatteloven 1911, § 53, første ledd, annet punktum, at underskudd ved drift av våningshus kun kan ”kreves fremført mot utbytte fra jordbruk, skogbruk eller pelsdyrnæring”. En lignende regel finnes ikke i sktl. § 14-6. Derimot finnes en tilsvarende bestemmelse i sktl. § 8-1, tiende ledd, der det heter at ”underskudd ved drift av våningshus i jordbruk oppstått i inntektsåret 2004 eller tidligere kan fremføres til fradrag bare i inntekt av jordbruk, skogbruk eller pelsdyrnæring”. Denne bestemmelsen gjaldt kun underskudd som oppstod før 2005. Etter dette ble egen bruk av våningshus i landbruket skattefritt i likhet med bolighus jf. sktl. § 7-1, første ledd, bokstav c. Dette medførte at retten til fradrag for driftsutgifter til for eksempel vedlikehold av våningshus bortfalt³⁵.

Her vil ikke nye underskudd med fradragsrett lenger oppstå, mens eldre udekkede underskudd fortsatt vil kunne fremføres. Ettersom driftskostnader fra våningshus ikke vil være fradragsberettigede, ble bestemmelsen i sktl. § 8-1, fjerde ledd opphevet fra inntektsåret 2005. Bestemmelsens tredje punktum gjaldt underskudd fra drift av

³⁴ Gjems-Onstad (2008) s. 255-256

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

Lov av 15.juni 2001,nr 39

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. av 13.juni 1975, nr. 35 (petrsktl.)

³⁵ Gjems-Onstad (2008)s. 257-258

våningshus, som kun kunne fremføres mot inntekter fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring. Således vil underskudd fra drift av våningshus som er opparbeidet til og med inntektsåret 2004, kunne fremføres etter sktl. § 14-6. Underskudd fra drift av våningshus vil etter dette kunne fremføres mot andre inntekter enn inntekt fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring. Begrunnelsen for begrensning for fremføringen var her at en ubegrenset adgang til fremføring ved å trekke underskudd fra andre kilder, kunne føre til urimelige resultater. Et eksempel på dette var en del jordbrukere som hadde betydelige inntekter fra kilder utenfor jordbruket. De drev med regnskapsmessige underskudd flere år etter hverandre som ble fradratt i den øvrige inntekten.

Underskuddet oppstod ved at det ble foretatt investeringer og økonomiske disposisjoner som gikk ut over de midlene som kunne tjenes inn på jordbruket. Dette vil fortsatt gjelde for tidligere opparbeidede underskudd. Altså vil sktl. § 8-1, tiende ledd være en videreføring av den tidligere regelen om at underskudd fra drift av våningshus kun kan fremføres mot inntekter fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring³⁶.

Unntaket om at fremføring etter skatteloven 1911 § 53 tredje ledd, ikke kommer til anvendelse ved inntekt av skogbruk, finner vi nå i sktl. § 14-6, første ledd i.f. Her fremkommer det av forarbeidene at det ikke skal være noen endring mellom den nye og den gamle loven. Skattlegging ved gjennomsnittsligning for skogbruk er etter den nye loven regulert i sktl. § 14-81. Etter denne bestemmelsen fremkommer det ikke noe særskilt om underskuddsfremføring³⁷.

³⁶ Ot.prp. nr.92 (2004-2005) pkt.20.2

³⁷ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

3 Avskjæring av fremføringsadgangen

Det finnes flere bestemmelser som avskjærer adgangen til å fremføre underskudd. Formålet bak reglene er å forhindre at fremføringsretten benyttes av andre enn den som har opparbeidet underskuddet³⁸.

Avskjæring er mest aktuelt ved gjeldsettergivelse etter sktl. § 14-6, annet ledd, og konkurs etter sktl. § 14-6, tredje ledd, ettersom det her ikke er skattyteren, men kreditorene som har måttet bære tapet. Videre vil fremføringsadgangen også kunne avskjæres ved eierendring etter ulovfestet gjennomskjæring og sktl. § 14-90³⁹.

3.1 Opphevet regel

Reglene om avskjæring av underskudd ble endret ved lov 9. desember 2005, nr 113, med virkning fra inntektsåret 2006. Tidligere var det en 10-års begrensning for avskjæring av fremføring, denne ble opphevet ved lovendringen. Det samme ble avskjæring av underskudd ved opphør eller overdragelse av virksomhet. Dette var tidligere lovfestet i sktl. § 14-6, annet ledd. Før endringen ble fremføringsretten for tidligere underskudd i næring avskåret ”når den skattepliktige nedlegger eller på annen måte opphører virksomheten, herunder når virksomheten overdras til andre”. Etter dette var det kun underskudd i virksomhet som ble avskåret. Underskudd utenfor virksomhet ble ikke berørt av bestemmelsen⁴⁰.

Opphør av virksomhet omfattet her typisk nedleggelser, likvidasjon av aksjeselskap, salg, gaver og dødsfall. Dersom det var tvil om virksomheten måtte anses som opphørt,

³⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 169

³⁹ Zimmer (2009) s. 349

⁴⁰ Bedrift, selskap og skatt (2003) s. 253-257

ble det foretatt en totalvurdering der det ble tatt hensyn til skattyterens aktivitetsnivå, bruttoinntektens størrelse, hvorvidt driftsmidler var realisert og hvordan virksomheten fremstod utad. Omlegging av virksomhet ble normalt ikke ansett som opphør. Dersom skattyteren ikke lenger var aktiv i virksomheten, vil ikke det nødvendigvis bety at virksomheten måtte anses som opphørt. Virksomheten vil fortsatt drives videre så lenge det er en ansvarlig deltaker i virksomheten. Det samme gjaldt for tilfeller der virksomheten leies ut. Videre vil også andre forpliktelser som skattyteren har påtatt seg kunne føre til at virksomheten måtte anses som opphørt, til tross for at den var overdratt. Det kan for eksempel være der en ingeniør overdrar virksomheten til barna, men fremdeles innestår for garantiarbeider for tidligere utførte oppdrag⁴¹.

For skattytere som drev flere virksomheter med fremførbare underskudd, ble kun underskuddet i den opphørte virksomheten avskåret etter bestemmelsen. Opphør av virksomhet forelå på det tidspunktet virksomheten ble overdratt. Dette fulgte av realisasjonsprinsippet. Ved opphør ble fremføringsretten for underskudd i virksomhet tidligere år avskåret⁴².

For underskudd som oppstod det året virksomheten opphørte, fremkom det ingenting av ordlyden. Det ble lagt til grunn gjennom praksis at det kunne kreves fradrag for underskudd i overskudd fra andre kilder det samme året, jf. sktl. § 6-3, første ledd. Slikt underskudd kunne heller ikke fremføres til senere inntektsår⁴³.

3.2 Gjeldsettergivelse

Her vil det oppstå spørsmål om hvilken virkning det vil ha for et underskudd til fremføring at skattyteren som har opparbeidet underskuddet får ettergitt sin gjeld.

⁴¹ Bedrift, selskap og skatt (2003) s. 253-257

⁴² Bedrift, selskap og skatt (2003) s.253-257

⁴³ Bedrift, selskap og skatt (2003) s. 253-257

3.2.1 Underskuddsfremføring ved gjeldsettergivelse

En gjeldsettergivelse kan være med å påvirke adgangen for debitor til å fremføre underskudd. I de tilfellene skattyter oppnår gjeldsettergivelse vil det være kreditorene som lider tapet. Ettersom det er deler av tapet som har dannet grunnlaget for underskuddet, og dette nå er veltet over på kreditor, kan det fremstå som urimelig at debitor skal få beholde sin fremføringsrett.

Av sktl. § 14-6, annet ledd fremkommer det at dersom en skattyter åpner offentlig akkordforhandling eller oppnår underhåndsakkoord, vil ”underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrullet for den del som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet”. Her ser vi at fremføringsretten for underskudd i inntektsåret og tidligere år vil være begrenset til det beløpet som vil overstige det ettergitte gjeldsbeløp. Det vil kun være adgang til å fremføre underskudd dersom det ettergitte beløpet er lavere enn det totale underskuddet⁴⁴.

Det vil etter sktl. § 14-6, annet ledd, være et vilkår at skattyter ”åpner offentlig akkordforhandling eller oppnår underhåndsakkoord med en eller flere av sine kreditorer”. Med offentlig akkord forstås at kreditorene ettergir hele eller deler av kravet. Underhåndsakkoord vil etter praksis forstås som enhver form for gjeldsettergivelse som innebærer et endelig bortfall av hele eller deler av gjelden. I bestemmelsen vil dette også være indirekte angitt gjennom begrensningen ”til den del som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet”. Ettergivelse av gjeld kan både skje samlet for flere av selskapets kreditorer eller enkeltvis for hver kreditor. Ofte vil gjeldsettergivelsen være et ledd i en avtale mellom partene, men ensidig ettergivelse fra en kreditor vil også omfattes. Her vil det heller ikke være et krav at ettergivelsen omfatter hele kravet som kreditoren har på skattyteren⁴⁵.

Det kan her oppstå et spørsmål om det foreligger gjeldsettergivelse i skattemessig forstand. I de tilfellene der kreditor er i en eierposisjon ovenfor debitor, vil en

⁴⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.170

Lignings-ABC 2011, underskudd 5.8.1

⁴⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.170

ettergivelse kunne likestilles med kapitaltilskudd eller driftsstøtte i økonomisk forstand. Et eksempel på dette vil kunne være et morselskaps ettergivelse av en fordring på et datterselskap. Her vil retten til å fremføre være i behold, til tross for at ettergivelsen vil tilsi at det vil være en reduksjon av gjelden. Dette vil spesielt gjelde tilfeller der kreditorene ikke får fradrag for tapet av den ettergitte fordringen, ettersom gjeldsettergivelsen har økt verdien av selskapet tilsvarende. Et annet alternativ enn ettergivelse for et datterselskap som har underskudd, vil for eksempel være en rettet emisjon mot datterselskapet som deretter tilbakebetaler gjeld til morselskapet⁴⁶.

I de tilfeller der debitor får utsatt betalingen, vil det ikke foreligge noen ettergivelse etter bestemmelsen, ettersom debitor fortsatt skylder beløpet. Foreldelse vil heller ikke kunne likestilles med gjeldsettergivelse⁴⁷.

3.2.2 Gjeld

En forutsetning for at sktl. § 14-6, annet ledd skal komme til anvendelse vil være at det foreligger gjeld som helt eller delvis blir ettergitt. Her må vi se om beløpet som ettergis skattemessig skal klassifiseres som gjeld eller egenkapital. Dersom man kommer frem til at det i dette tilfellet vil dreie seg om egenkapital, vil det ikke være snakk om noen gjeldsettergivelse og således kan sktl. § 14-6, annet ledd ikke anvendes⁴⁸.

Et eksempel på dette har vi i Rt. 2001 s. 851. Saken gjaldt den skattemessige behandlingen av preferansekapital som Nordea (tidligere Kredittkassen) og DnB NOR (tidligere DnB) fikk tilført under bankkrisen, og som senere ble nedskrevet til null. Det var spørsmål om kapitalen ved tilførselen eller nedskrivningen kunne anses som skattepliktig fordel vunnet ved bankens virksomhet og således skattepliktig etter skatteloven av 1911, § 42, første ledd.

⁴⁶ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.170

⁴⁷ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.171

⁴⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.171

Fra statens side ble det anført at ettergivelsen av preferansekapitalen måtte anses som ettergivelse av en gjeldsforpliktelse hvor retten til underskuddsfremføring ble avskåret etter skatteloven av 1911 § 53, første ledd, femte punktum (nå sktl. § 14-6, annet ledd). Når det gjelder forholdet til skatteloven av 1911 § 53, første ledd, femte punktum har Høyesterett uttalt at det vil være en forutsetning at det ble etablert et gjeldsforhold mellom bankene og fondene ved avtale om tilførsel av preferansekapital for at bestemmelsen skal kunne anvendes. Etter en konkret vurdering av vilkårene for preferansekapitalen kom Høyesterett frem til at tilførselen av preferansekapital måtte ses på som innskudd av aksjekapital. På det grunnlag ble nedskriving behandlet på samme måte som nedskriving av aksjekapital, uten avskjæring av retten til underskuddsfremføring.

3.2.3 Inntektsår

Det er det samlede underskuddet for ”inntektsåret og tidligere år” som skal reduseres med ettergivelsesbeløpet etter § 14-6, annet ledd. Dersom ettergivelsen overstiger det samlede underskudd, vil dette medføre at underskuddet bortfaller i sin helhet. Således vil det ikke være noen skattepliktige inntekter eller negative underskudd som kan tas i betraktning det etterfølgende år. Derimot vil fremføringsretten for underskudd som oppstår i etterfølgende år ikke bli påvirket av gjeldsettergivelsen. Gjeldsettergivelse vil kun være av betydning for retten til underskuddsfremføring det etterfølgende inntektsår. Etter § 6-3, første ledd, vil retten til å avregne underskudd fra en inntektskilde mot overskuddet fra en annen inntektskilde i løpet av det samme inntektsåret, ikke være undergitt noen begrensning⁴⁹.

⁴⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.172

3.2.4 Tilfeller der avskjæring allikevel ikke anvendes

3.2.4.1 Gjeldsettergivelse

En gjeldsettergivelse skyldes ofte betalingsvanskeligheter for debitor, som for eksempel gjeldsettergivelse ved gjeldsforhandling. Det følger av rettspraksis, at en slik gjeldsettergivelse ikke vil anses som en skattepliktig fordel for debitor. Debitor har her ikke oppnådd noen berikelse ved at gjelden blir ettergitt, ettersom han mest sannsynlig ikke ville hatt mulighet til å innfri gjelden. Dette vil gjelde selv om skattyteren allerede har fått fradrag for gjeldsbeløpet. Etter dette vil retten til fremføring av underskudd ikke kunne benyttes jf. sktl. § 14-6, annet ledd⁵⁰.

For tilfeller der gjeldsettergivelsen vil være en skattepliktig fordel for debitor, vil retten til fremføring av underskudd ikke kunne avskjæres etter sktl. § 14-6, annet ledd. Dette kan være tilfeller der det ikke kan påvises manglende betalingsevne hos debitor. Et eksempel på dette har vi i R. 1978 s. 1001, Vestfold Bil og Karosseri⁵¹.

Vestfold Bil & Karosseri AS fikk i 1967 innvilget et lån av Fondet til fremme av forsknings- og utviklingsarbeider i industrien (Utviklingsfondet). Lånet skulle benyttes til å dekke inntil 49 % av utgiftene med å utvikle en ny type komplett bybuss, som var spesielt beregnet for nordiske forhold. Lånet ble gitt etter utviklingsfondets vanlige vilkår, og ble i 1969 utvidet, slik at i alt kr. 548 000 ble utbetalt til Vestfold bil & Karosseri AS. Utviklingsfondet opplyste i et brev den 5. juli 1972 at forutsetningen for prosjektets gjennomføring nå var forskjøvet vesentlig i ugunstig retning, og at prosjektet ikke lenger førte frem til økonomisk utnyttbart resultat. Vestfold bil og Karosseri AS søkte etter dette om ettergivelse av lånet. Ved et styrevedtak 14. oktober 1974 innvilget Utviklingsfondet bedriften ettergivelse av restlånet på kr. 464 900. Vestfold bil & Karosseri AS behandlet ikke det ettergitte beløpet som inntekt i selvangivelsen for inntektsåret 1974. Borre ligningsnemnd la derimot til grunn at beløpet på kr. 464 900 måtte anses som skattepliktig inntekt etter den tidligere landsskatteloven § 42, første ledd. Ligningen ble fastholdt under klagebehandling.

⁵⁰ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.186-187

⁵¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 170

Høyesterett la her vekt på om det ved låneopptaket var påregnelig for Vestfold & Karosseri AS at utviklingsprosjektet ble mislykket og gjelden ettergitt. Dette var ikke det avgjørende, men derimot sammenhengen mellom utviklingsprosjektet, låneavtalene og ettergivelsen. Her vil det mislykkede prosjektet utløse en ettergivelse av gjelden. Etter dette må vi se på gjeldsettergivelsen som ”vunnet ved” bedriftens virksomhet. En slik fordel vil være skattepliktig etter den tidligere landsskattelovs § 42, første ledd. Det var heller ikke avgjørende for resultatet at Vestfold bil & Karosseri AS ved tidligere ligninger har fått fradrag for samtlige utgifter som ved gjeldsettergivelsen er dekket av det offentlige.

Høyesterett kom fram til at ligningen for inntektsåret 1974 stadfestes, og etter dette må gjeldsettergivelsen anses som skattepliktig inntekt for Vestfold Bil & Karosseri AS. I dette tilfellet påvirker ikke gjeldsettergivelsen retten til underskuddsfremføring, og denne er fortsatt i behold.

3.2.4.2 Konvertering av lån

Avskjæring av underskuddsfremføring kan heller ikke skje der kreditor konverterer lån til aksjer i selskapet, ettersom kreditor her mottar vederlag i form av nye aksjer⁵².

I en bindende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet er det lagt til grunn at fremføringsretten vil være i behold for norske filialer av utenlandske selskaper, dersom morselskapet til det utenlandske selskapet har konvertert en fordring det hadde på et solvent datterselskap til egenkapital⁵³.

I denne saken var det et morselskap i utlandet som skulle konvertere gjeld til egenkapital i et datterselskap. Datterselskapet har en filial i Norge. Filialen hadde et

⁵² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 170-171

⁵³ BFU 11/09

Bedrift, selskap og skatt (2010) s.170-171

underskudd, og det oppstod spørsmål om konvertering av gjeld ville medføre tap av fremføringsretten.

Datterselskapet var skattepliktig til Norge gjennom den virksomheten som drives ved filialen. Konverteringen vil ikke medføre noen skattemessige konsekvenser i utlandet for det utenlandske selskapet. I Norge vil utgangspunktet være at en ordinær gjeldskonvertering ikke vil få noen skattemessige konsekvenser for aksjeselskapet der konverteringen skjer. En norsk filial av et utenlandsk selskap, vil anses som et "likestilt selskap" etter sktl. § 2-2, første ledd, bokstav a.

Her var det et spørsmål om konvertering av fordringen måtte anses som underhåndsakkord eller gjeldsettergivelse, slik at underskuddet reduseres med tilsvarende beløp. Skattedirektoratet la til grunn at den innskutte egenkapitalen reelt sett ville øke selskapets verdi og at verdien av andelene i selskapet økte tilsvarende fordringens pålydende. Selskapet var ikke insolvent og det var ikke gjennomført gjeldsforhandlinger, ensidig ettergivelse fra kreditor, eller lignende. Kreditor realiserte ikke noe tap på fordringen ved konverteringen. Videre ble det lagt til grunn at den konverterte egenkapitalen ble ansett som innskutt og skattemessig innbetalt egenkapital i selskapet, og at eieren hadde krav på tilbakebetaling av denne kapitalen, i likhet med annen innbetalt kapital. Resultatet ble her at det ikke hadde skjedd en gjeldsettergivelse eller underhåndsakkord etter sktl. § 14-6, annet ledd, som ville medføre bortfall av underskuddet. Det er også lagt til grunn i rettspraksis, i Rt. 2001 s. 1444, Skøyen Næringspark, at konvertering til aksjer ikke er å betrakte som gjeldettergivelse. Dommen blir nærmere omtalt nedenfor.

3.2.4.3 Avtale om konvertering

Dersom det ikke er avtalt konverteringsrett, vil det være vanlig at konvertering av fordringer skjer i situasjoner der debitor har svak økonomi og da ikke vil kunne dekke sine gjeldsforpliktelser. Som følge av dette vil verdien av vederlagsaksjene som

utstedes i forbindelse med en slik konvertering, være lavere enn fordringens pålydende. Både der kreditor er ene- eller hovedaksjonær før konverteringen, kan konverteringen ses på som en gjeldsettergivelse både for selskapet og aksjonæren. Her vil det oppstå spørsmål om konvertering må ses på som gjeldsettergivelse etter sktl. § 14-6, annet ledd, og således om det skal være en begrensning i fremføringsadgangen i likhet med det beløpet som tilsvare differansen mellom pålydende på gjelden og den virkelige verdien av aksjene som utstedes⁵⁴.

Et eksempel på dette har vi i Rt. 2001 side 1444, Skøyen Næringspark. Her var det spørsmål om gjeldskonvertering til aksjekapital måtte anses som underhåndsakkord etter skatteloven av 1911, § 53, første ledd, femte punktum, slik at retten til å fremføre underskudd vil gå tapt.

En NEBB-tomt på Skøyen var kjøpt opp av eiendomsselskapet Citadel Skøyen AS på begynnelsen av 80-tallet. Selskapet fikk betalingsproblemer og i 1991 ble aksjene overtatt av Realkreditt (senere Den norske Bank), og navnet ble endret til Skøyen Næringspark AS. Aksjene i Skøyen Næringspark AS ble kjøpt opp av Orkla Eiendom AS den 23. desember 1993, i tillegg til bankens fordring på selskapet på 890 millioner kroner. Det ble betalt 10 millioner kroner for aksjene og 256 millioner kroner for fordringen. 550 millioner kroner av fordringen ble konvertert til aksjekapital i selskapet, og økte fra 1 million kroner til 551 millioner. Skøyen Næringspark AS hadde ved utgangen av inntektsåret 1993 et fremførbart underskudd på 188.310.860 kroner. Ved ligningen av selskapet for 1993 og 1994 ble gjeldsfremføring godtatt med henholdsvis 163.478 522 og 21.272.282 kroner. Selskapet hadde etter dette ikke inntekt til beskatning for disse to årene.

Ligningsnemnda fattet vedtak om at det fremførbare underskuddet i bortfalt den 28. desember 1993. Konverteringen av selskapets gjeld til aksjekapital ble sett som en gjeldsettergivelse for selskapet, og etter dette likestilt med underhåndsakkord etter skatteloven av 1911 § 53, første ledd, femte punktum.

⁵⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.171

Høyesterett uttalte at det her var et spørsmål om konvertering av et gjeldsbeløp til aksjer der verdien ligger betydelig under omsetningsverdien, må ses som en oppnådd underhåndsakkord. Underhåndsakkord ble regulert av skatteloven av 1911 § 53, første ledd, femte punktum. En tilsvarende regel finner vi nå i sktl. § 14-6, annet ledd. Dersom bestemmelsen kommer til anvendelse vil retten til underskuddsfremføring være avskåret.

Høyesterett la avgjørende vekt på tidligere uttalelser fra Finansdepartementet, og den praksis som ble antatt å ha utviklet seg etter disse uttalelsene. Under tvil kom Høyesterett frem til at konvertering av lån ikke vil omfattes av skatteloven av 1911 § 53, første ledd, femte punktum. Etter dette vil konvertering av lån selv med eneaksjonær, ikke omfattes av sktl. § 14-6, annet ledd.

Imidlertid kan det her tas forbehold for situasjoner der den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan komme til anvendelse. Dette behandles nedenfor⁵⁵.

3.3 Konkurs

For tilfeller der skattyter går konkurs reguleres fremføring av sktl. § 14-6, tredje ledd. Etter denne fremkommer det at ved konkurs kan ”underskudd for inntektsåret og tidligere år bare kreves fratrullet med inntil det beløp skattyteren tilbakebetaler til kreditorene av udekket gjeld etter konkursen”. Altså vil fremføringsadgangen her være begrenset til det beløpet som skattyteren betaler tilbake til kreditorene etter konkursen, andre underskudd vil ikke lenger kunne fremføres⁵⁶.

Etter ligningspraksis er det tre vilkår som må være oppfylt, for at retten til underskuddsfremføring skal være i behold. For det første må gjelden være oppstått i det året konkursen er åpnet eller tidligere år. Videre må gjelden være anmeldt og godkjent i konkursboet. Dersom det ikke har vært foretatt noen fordringsprøvelse i boet, må

⁵⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.171

⁵⁶ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.172

gjelden være anmeldt i boet og kunne dokumenteres. Til slutt vil det være et vilkår at hele gjeldsbeløpet eller deler av det, må være udekket når bobehandlingen er avsluttet. Det vil si at gjelden ikke kan være nedbetalt eller ettergitt⁵⁷.

Det er adgang til å fremføre påløpte og ubetalte renter frem til konkursåpning, ettersom dette vil anses som betaling av gjeld. Adgangen til å fremføre underskudd vil kun være i behold dersom debitor gjør opp for seg etter konkursen. Dette vil innebære at bobehandlingen må være avsluttet etter Lov om gjeldsforhandling og konkurs av 8.juni 1984, nr. 58 (heretter forkortet kkl.) § 137. Debitor vil ikke ha rådighet over konkursboet mens konkursbehandlingen pågår, og vil således ikke være i stand til å nedbetale gjeld etter kkl. § 100⁵⁸.

Det vil være uten betydning hvilken måte debitor gjør opp gjelden på. For eksempel vil en tvangsinndrivning som en realisasjon i henhold til panterettigheter, gi rett til å fremføre underskudd som vil tilsvare det inndrevne beløp. I de situasjoner der kreditor overdrar sitt krav til en annen fordringshaver og debitor så gjør opp for denne, vil dette heller ikke påvirke fremføringsretten ettersom det for debitor vil være den samme gjelden. Det samme vil gjelde for tilfeller der en garantist har betalt gjelden til kreditor, og den opprinnelige debitor senere gjør opp for garantisten ved regress. Her vil også nedbetalingen kunne skje som tilbakebetaling av lån fra debitor til garantisten. Derimot følger det av Lignings-ABC at refinansiering hos en fordringshaver vet et nytt lån hos samme kreditor, ikke vil anses som betaling av gjeld. Betaler debitor ned det nye lånet, vil dette anses som betaling av udekket gjeld. Etter dette vil fremføringsretten være i behold for et beløp tilsvarende det tilbakebetalte⁵⁹.

Det følger også av Lignings-ABC at ettergitt gjeld ikke vil anses som betalt, til tross for at det foreligger gavehensikt hos kreditor. Her kan det oppstå et spørsmål om dette skal behandles som gjeldsettergivelse etter § 14-6, annet ledd. Imidlertid er det slik at

⁵⁷ Lignings-ABC 2011, underskudd 5.9.1

⁵⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.172

⁵⁹ Bedrift, selskap og skatt(2010) s.172-173

Lignings-ABC 2011, underskudd 5.9.1

ettersom gjeldsettergivelsen vil være skattepliktig for debitor, vil fremføringsretten fortsatt være i behold, jf. avsnitt 3.2.4.1 ovenfor. Mottar kreditor dividende fra konkursboet, vil dette ikke anses som betaling fra debitor og heller ikke medføre adgang til fremføring av underskudd som har oppstått i konkursåret eller tidligere år. Det kan stilles spørsmål om utbetalinger fra konkursboet til kreditor som skjer i form av dividende, og de betalinger som debitor foretar seg under konkursen, vil gi rett til underskuddsfremføring. Ettersom det her er midler fra konkursboet som deles ut, må vi se om dette gir et fullt oppgjør til alle fordringshaverne og om debitor her får boet tilbakelevert etter kkl. § 136, nr.2. Er dette tilfelle, vil begrensningene for underskuddsfremføring etter § 14-6, tredje ledd falle bort⁶⁰.

Fradrag for tidligere års underskudd vil gis det året gjelden betales. Dersom skattyter ikke har tilstrekkelig overskudd til å kunne utnytte underskuddet, vil det kunne fremføres til senere år. Sktl. § 14-6, tredje ledd, vil også omfatte underskudd som oppstår det året konkurs åpnes. Slikt underskudd kan benyttes til avregning mot eventuell positiv inntekt det samme året, jf. sktl. § 6-3, første ledd. Etter dette vil da bare netto underskudd fra konkursåret være undergitt begrensninger. Nye underskudd som oppstår hos debitor eller i konkursboet, som følge av at en konkursbehandling varer over flere år vil imidlertid ikke omfattes av bestemmelsen. Det vil for eksempel være tilfeller der debitor driver en virksomhet som ikke omfattes av konkursbehandlingen. På samme måte vil underskudd som oppstår etter at konkursbehandling er avsluttet ikke påvirkes av begrensningene⁶¹.

Et konkursbo vil være et selvstendig skattesubjekt og det er begrenset skatteplikt for inntekt av virksomhet som drives av boet jf. sktl. § 2-33. Dette vil innebære at konkursboet ikke blir skattepliktig for gevinster ved realisasjon av eiendeler. Konkursboet kan heller ikke dra nytte av underskudd som debitor har fra tidligere år, eller som er fra konkursåret. På samme måte kan heller ikke debitor dra nytte av underskudd som oppstår under bobehandlingen. Imidlertid har boet adgang til å

⁶⁰ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.173

Lignings-ABC 2011, underskudd 5.9.1

⁶¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.173

fremføre underskudd som er knyttet til egen virksomhet det etterfølgende år mot fremtidig inntekt eller overskudd i boet. Da vil fremføringen skje etter hovedregelen i sktl. § 14-6, første ledd. Men dette vil kun gjelde dersom bobehandlingen foregår over flere år⁶².

3.4 Avskjæring av underskudd ved eierendring

Ettersom et fremførbart underskudd vil kunne redusere senere års skatt, kan det ha en betydelig økonomisk verdi for skattyter. Det følger av Lov om årsregnskap av 17.juli 1998, nr. 56 (heretter forkortet rskl.) § 6-2 A I nr. 3, at fremførbare underskudd i enkelte tilfeller skal balanseføres som en eiendel i selskapets regnskap, ettersom det vil være en skattefordel som vil gi lavere skatt på fremtidige inntekter. Dette vil gjelde dersom skattyteren kan dra nytte av underskuddets verdi. For eksempel vil et underskudd kunne inngå i en verdsettelse før en fusjon, fisjon eller andre typer transaksjoner med andre skattytere. Dersom skattyteren ikke vil få mulighet til å dra nytte av underskuddet, vil det oppstå et spørsmål om selskapet kan realisere verdien av det ved en transaksjon med andre skattytere som kan utnytte overskuddet ved for eksempel en fusjon eller fisjon⁶³.

Som utgangspunkt vil det være adgang til skatteplanlegging for å oppnå lavere skatt. Men det finnes en grense for hva som aksepteres. Det ikke er ønskelig med transaksjoner der skattebesparelse vil være det avgjørende motivet bak transaksjonen og reguleres ved reglene om ulovfestet omgåelse og sktl. § 14-90.

Rt. 1966 s. 1189, Bergesendommen, vil være et eksempel på bortfall av skatteposisjon på grunnlag av ulovfestede gjennomskjæringsregler før lovfestingen av bestemmelsen i sktl. § 14-90. Saken omhandlet et kraftsselskap som overdro sine eiendeler til en kommune. På omtrent samme tidspunkt ble samtlige av aksjene overdratt til nye aksjonærer. Selskapet ble lignet for salgsgevinsten, men mente at det hadde rett til

⁶² Bedrift, selskap og skatt (2010) s.173

⁶³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.174

betinget skattefritak etter skatteloven av 1911 § 45, åttende ledd flg. Dette synspunktet fikk ikke medhold, ettersom retten til betinget skattefritak ikke kunne overføres til en annen skattyter. Det må antas at det ved aksjeoverdragelsen var fordringen på kjøpesummen og retten til betinget skattefritakelse som ble overført. Her må de virkelige forholdene legges til grunn ved den skattemessige bedømmelsen. Både herredsretten og lagmannsretten kom fram til at gevinsten for salg av aksjene skulle lignes som inntekt for inntektsåret 1959, uten at kraftselskapet hadde rett til betinget skattefritak for beløpet etter landsskatteloven § 45, åttende ledd flg. Høyesterett kom her frem til det samme resultatet som herredsretten og lagmannsretten, men på et annet grunnlag. Førstvoterende har uttalt at lovens bestemmelser om betinget skattefritak må forstås slik at det er den skattyteren som har foretatt salget av driftsmidler som begrunner rett til betinget skattefritak, som kan gjøre retten gjeldene. Retten vil ikke kunne overføres til en annen skattyter. Etter dette må de reelle forholdene legges til grunn ved den skattemessige bedømmelsen uten hensyn til transaksjonens form. Det samme synet er også lagt til grunn i Kvisli: Innføring i skatteretten 109; ” *Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige*”.

3.4.1 Omgåelsesregler og skatteplanlegging

Det finnes en ulovfestet omgåelsesnorm som er utviklet av Høyesterett gjennom langvarig praksis. Denne ulovfestede normen består av et grunnvilkår og en totalvurdering.

Grunnvilkåret vil være at formålet med transaksjonen hovedsakelig må være å spare skatt. Her blir det et spørsmål om den klart viktigste motivasjonsfaktor for transaksjonen vil være den skatterettslige virkning av en disposisjon selskapet foretar seg. Det følger av rettspraksis i blant annet Rt. 2006 s.1232, Telenor, at det er skattyterens subjektive formål som vil være det avgjørende. I dette tilfellet ble det

hovedsakelige formålet ikke ansett for å være å spare skatt, til tross for at skattefordelen var meget stor⁶⁴.

I Rt. 2007 s. 209, Hex, kreves det *”ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder den forretningsmessige egenverdi), skattyterens formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen”*.

Når det gjelder *”transaksjonens egenverdi”*, vil det her være snakk om ikke-skattemessige formål og virkninger som er forretningsmessige. Slike ikke-skattemessige formål og virkninger ved disposisjonen må overstige et visst minimum, for at det ikke skal dreie seg om skattemessig omgåelse. Her vil det ikke være noe krav at formål og virkninger er det mest vesentlige ved disposisjonen, eller at de er minst like viktige som de skatterettslige formål og virkninger⁶⁵.

”Omstendighetene for øvrig” kan inneholde flere momenter. Det vil først og fremst være snakk om kunstige og kompliserte arrangementer. Har skattyteren har flere alternativer å velge mellom, og velger det som gir lavest skatt, vil det ikke være snakk om omgåelse dersom alternativet er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig. Dette følger av Rt. 2008 s. 1510, Reitan. Her uttalte Høyesterett at *”borgerne har i tilfeller hvor de står ovenfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig”*⁶⁶.

Her vil det også være av betydning hvordan den aktuelle skatteregelen er utformet. Har lovgiver gitt en firkantet regel, vil det ikke være omgåelse at skattyteren legger seg opp til grensen som regelen oppstiller. Altså vil disposisjonen godtas. Et eksempel på dette har vi i Rt. 1998 s. 1779, INA. Her overdro skattyteren 34 % av aksjene til broren for å

⁶⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 54

⁶⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 54

⁶⁶ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 54

unngå negative effekter av at han eide mer enn 2/3 av aksjene. Ligningsmyndighetene mente at denne aksjeoverdragelsen ikke hadde noe selvstendig motiv utover skattebesparelsen. Høyesterett var derimot ikke enig i dette, og kom frem til at det her ikke kunne dreie seg om en omgåelse av skattereglene⁶⁷.

Videre vil det være av betydning hvor stor skattefordelen vil være. Anvendelsesområdet for ulovfestet omgåelse bør kun gjelde for skattefordeler av vesentlig betydning. Et eksempel her vil gjelde overføring av skatteposisjoner som et fremførbart underskudd. En slik skatteposisjon vil være knyttet til det enkelte skattesubjekt, men den kan også overdras til noen som bedre kan dra nytte av den. Dette vil være skatteplanlegging, og ble tidligere bedømt etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Ved lov av 10. desember 2004 nr. 77, ble dette endret, og slike tilfeller skal nå vurderes etter § 14-90. Altså vil ulovfestet omgåelse ikke lenger komme til anvendelse for overdragelse av fremførbare underskudd⁶⁸.

3.4.2 Utnyttelse av skatteposisjoner – sktl. § 14-90

I sktl. § 14-90 finnes det en avskjæringsbestemmelse som er med på å hindre transaksjoner som tar sikte på kun å utnytte en skatteposisjon. Etter denne bestemmelsen heter det at når et ”selskap mv. er part i en fusjon, fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller en annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”, skal skatteposisjonen falle bort. Dette vil gjelde dersom transaksjonen vil representere en skattefordel. På samme måte vil en skatteforpliktelse inntektsføres, uten at dette vil medføre en rett til avregning mot underskudd. Generelle skatteposisjoner etter ordlyden vil blant annet omfatte fremførbare underskudd og gevinst- og tapskonto⁶⁹.

⁶⁷ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 54

⁶⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 54-55

⁶⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.174

Bestemmelsen vil kun gjelde for tilfeller der skattyteren er et aksjeselskap eller et likestilt selskap, for ”skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”. Dette vil typisk være et fremførbart underskudd. Ikke tidfestede kapitalgevinster og tap omfattes ikke. Altså vil bestemmelsen både gjelde skatteposisjoner som vil være til fordel og ulempe for skattyteren. Derimot vil ikke bestemmelsen gjelde for skatteposisjoner som er knyttet til en gjenstand, eksempler her vil være inngangsverdi eller ervervstidpunkt⁷⁰.

Sktl. § 14-90, vil omfatte to typer begivenheter. For fremføring av underskudd vil nok det viktigste være de tilfellene der et selskap ”får endret eierforhold” som følge av en transaksjon. Dette vil typisk omfatte ordinære aksjesalg, fusjon, fisjon, arv og gave av aksjer. Videre vil også fisjon og fusjon som ikke endrer selskapets eierstruktur omfattes av bestemmelsen. Et eksempel her vil være der to heleide selskaper fusjonerer. Det følger av ordlyden at bestemmelsen kommer til anvendelse der ”det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveidende motiv for transaksjonen”. Her må vi altså se om det overveiende motivet for transaksjonen er skattemessig utnyttelse. Vurderingen vil etter forarbeidene være det som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv bak transaksjonen⁷¹.

Det følger av Lignings-ABC 2011 at motivet bak transaksjonen vil anses som overveiende hvis det skattemessige motivet vil være mer enn 50 %. Således vil bestemmelsen kunne komme til anvendelse selv om de forretningsmessige virkninger ikke vil være uvesentlige⁷².

⁷⁰ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 56

⁷¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.174

Ot. Prp nr.1 (2004-2005) s.82

⁷² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 56

Lignings-ABC 2011, tilsidesettelse 6.1

3.4.2.1 Forholdet til den ulovfestede omgåelsesnormen

Vurderingen etter sktl. § 14-90 vil være noe annerledes enn for den ulovfestede omgåelsesnormen. For omgåelsesnormen vil vurderingen av formålet være en subjektiv vurdering. Etter sktl. § 14-90 vil det ikke være noe skille mellom grunnvilkår og totalvurdering. Likevel må det antas at momenter som vektlegges etter den ulovfestede regelen vil kunne tas i betraktning etter sktl. § 14-90. For eksempel bør momenter fra totalvurderingen kunne trekkes inn i vurderingen om hva som vil være et overveiende motiv. En transaksjons ikke-skattemessige betydning (egenverdi), og om transaksjonen er i strid med skattelovgivningens formål, vil også være momenter som bør vektlegges ved anvendelse av sktl. § 14-90⁷³.

Imidlertid vil noe være forskjellig. Etter sktl. § 14-90 vil en transaksjon rammes når det skattemessige motivet bak transaksjonen er overveiende, mens etter ulovfestet omgåelse vil transaksjonen først rammes når transaksjonens egenverdi er vesentlig mindre og de skattemessige motivene bak transaksjonen er vesentlig større. Er vilkårene etter sktl. § 14-90 oppfylt, vil rettsvirkningene avhenge av om det dreier seg om en skattefordel eller en ulempe. Skattefordeler vil falle bort, altså her vil retten til å fremføre underskudd forsvinne. Skatteulemper skal derimot inntektsføres, og her vil skattyteren ikke ha rett til for eksempel å fradra underskudd fra inntekten. Vi ser her at rettsvirkningene kun vil inntre for skatteposisjoner som transaksjonen var ment for å utnytte, mens andre sider ved transaksjonen ikke vil få noen virkninger. For sktl. § 14-90 vil således virkningene være snevrere enn for den ulovfestede omgåelsesnormen, her vil derimot skatteyterens transaksjon settes til side og skattleggingen vil skje etter hva som er den økonomiske realitet⁷⁴.

⁷³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.56-57

⁷⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.56-57

4.4.2.2 Fusjon og fisjon

For skattefri fisjon vil skatteposisjonene etter sktl. § 11-8, tredje ledd, ”overføres til det selskapet som fortsetter virksomheten som skatteposisjonene skriver fra”. Det vil si at fordelingen som utgangspunkt blir etter hvordan skatteposisjonen ble opparbeidet. For underskuddsfremføring vil dette innebære at underskuddet vil følge den virksomhet der underskuddet er opparbeidet. Dersom det oppstår tvil om hvor underskuddet er oppstått, vil det etter bestemmelsens annet punktum være slik at posisjonene fordeles mellom selskapene i samme forhold som nettoverdiene i selskapet fordeles i⁷⁵.

Er det slik at utnyttelse av skatteposisjonen var motivet bak fisjonen eller fusjonen vil rettsvirkningen være at skatteposisjonen ikke kan utnyttes etter sktl. § 14-90, jf. drøftelsen over⁷⁶.

4.4.2.3 Konsernbidrag

Ved underskuddsfremføring kan oppstå et spørsmål om konsernbidrag vil kunne føre til at et selskap foretar en skattemotivert transaksjon. Dette kan for eksempel skje ved at et selskap med overskudd, erverver aksjer i et selskap med et fremførbart underskudd. Selskapet kan således utnytte det fremførbare underskuddet gjennom å yte konsernbidrag til det nyvervede selskapet. Både den ulovfestede gjennomskjæringsregelen og sktl. § 14-90 vil regulere slik skatteplanlegging. Er vilkårene oppfylt vil enten transaksjonen settes til side, eller så vil underskuddet ikke kunne fremføres⁷⁷.

Gjennomskjæringsvurderingen kan imidlertid stille seg annerledes ved omorganiseringer innenfor et etablert konsern. Et eksempel på dette vil være et konsernselskap som innfusjonerer et annet konsernselskap med et fremførbart underskudd. I Utv. 2003 s.342 er det lagt til grunn at dette ikke vil medføre gjennomskjæring. Dette vil være ettersom fusjonen ikke medfører noen større

⁷⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.614-615

⁷⁶ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.618

⁷⁷ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.447

fradragsrett for det overtakende selskapet enn det selskapet ville oppnådd ved bruk av konsernbidragsreglene⁷⁸.

Her ser vi at det ikke lenger vil være noen skattemessig begrunnelse for ikke å tillate transaksjoner som er ment for å utnytte skattefordeler, dersom skattyteren kan oppnå den samme fordelten på annen måte.

4.4.2.4 Ny virksomhet

En skattyter som har et fremførbart underskudd vil ha adgang til å starte ny virksomhet. Her vil tidligere års underskudd kunne fradras fra inntektene i den nye virksomheten. Dette skjer enten direkte ved at en person eller et selskap selv starter en ny virksomhet, eller ved at man i et konsern skaper en ny virksomhet i et selskap. Derimot kan ikke skattyteren selv starte en ny virksomhet og så overdra underskuddet direkte eller indirekte til en annen skattyter som driver samme type virksomhet, uten å risikere å miste fremføringsretten. Dette er begrunnet med at en skattyter kun skal få fradrag for de tap han selv har pådratt seg⁷⁹.

4.4.2.5 Endring av anvendelsesområdet for sktl. § 14-90

Finansdepartementet har foreslått endringer for sktl. § 14-90 ved et høringsnotat av 18.januar 2010. Her er det foreslått et aktivitetskrav for selskaper i forbindelse med overdragelser. Aktivitetskravet vil innebære at en skatteposisjon vil avskjæres dersom det ikke utøves aktivitet både før og etter en transaksjon. Det vil således være et minimumskrav, og dersom det ikke er oppfylt, vil sktl. § 14-90 kunne anvendes. Det samme vil gjelde dersom aktiviteten ikke videreføres med samme art og omfang. Er kravet derimot oppfylt, skal det foretas en vurdering av formålet med transaksjonen,

⁷⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.447

⁷⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.174.

slik det gjøres etter gjeldene rett. Et slikt aktivitetskrav vil etter dette være et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for at sktl. § 14-90 ikke skal komme til anvendelse⁸⁰.

For overdragelser i forbindelse med fusjon og fisjon vil en slik endring innebære at det blir vanskeligere kun å utnytte skatteposisjonen. Virksomheten må etter dette drives videre for at ikke skatteposisjonen skal falle bort etter sktl. § 14-90.

⁸⁰ FINs høringsnotat 18.januar 2010

Bedrift, selskap og skatt (2010) s.175, 618

4 Særskattepliktig virksomhet

Det finnes egne regler for beskatning for enkelte virksomheter. Her vil jeg ta for meg reglene for fremføring av underskudd ved skatt på petroleumsutvinning og ved kraftbeskatning. Felles for disse to særskattepliktige virksomhetene er at underskudd her vil kunne fremføres med et rentetillegg. Dette vil innebære at verdien av et underskudd ikke vil reduseres ettersom det fremføres med rente.

4.1 Skatt på petroleumsutvinning

For petroleumsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel finnes det en egen lov av 13.juni 1975, nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (heretter forkortet petrsktl). Det følger av petrsktl. § 2, første ledd, første punktum og § 8, første ledd at loven vil gjelde som et supplement til sktl. Inntekt fra petroleumsvirksomhet skal beskattes som alminnelig selskapsskatt med en skattesats på 28 %. I tillegg til dette følger det av petrsktl. § 5, første ledd, at det skal betales en særskatt av inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum. Dette skyldes at det for utvinning av petroleum på sokkelen vil være gode fortjenestemuligheter, ved å finne og utnytte ressurser som tilhører staten. Skattesatsen for særskatt fastsettes av Stortinget, og er på 50 %. Dette medfører en skattesats for utvinning av petroleum som vil ligge på 78 %. Særskatten beregnes i hovedsak på samme måte som alminnelig inntekt⁸¹.

Det følger av petrsktl. § 5, tredje ledd, at utvinningselskapene kan kreve et særskilt inntektsfradrag, altså friinntekt, ved grunnlaget for særskatt. Formålet bak regelen vil være å skjerme normalavkastningen ved petroleumsutvinning fra særskatt. Det vil si at det kun skal betales særskatt av avkastning utover normalavkastningen⁸².

⁸¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 786

NOU 2000:18, pkt. 6.5.2

⁸² Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 808

4.1.1 Fremføring av underskudd

Det følger av petrsktl. § 3 bokstav c, annet ledd, første punktum, at underskudd som er ”oppstått i inntektsåret 2002 eller senere år kan kreves fremført med tillegg av rente”. Det er slik at selskaper som er etablert på sokkelen vil være i en særskatteposisjon dersom de har tilstrekkelige inntekter fra petroleumsvirksomhet på andre felt som de kan føre mot utgifter fra letevirksomhet og utbygging. Her vil selskapene få fradrag for blant annet letekostnader, driftsutgifter, avskrivninger, og friinntekt mot andre inntekter. Nye selskaper og andre som vil være uten andre særskattepliktige inntekter, må derimot vente til de kommer i skatteposisjon før leteutgifter, friinntekt, og avskrivninger kommer til fradrag. Underskudd til fremføring renteberegnes. Renten beregnes av underskuddet til fremføring ved utgangen av inntektsåret. Renten legges til underskuddet til fremføring. Dersom underskuddet ikke utnyttes det neste året, vil rentebeløpet inngå i underskudd som det vil beregnes rente på ved utgangen av det neste året⁸³.

Bestemmelsen gjelder kun for underskudd som har oppstått i inntektsåret 2002 eller senere. Det følger av forarbeidene at formålet med bestemmelsen var at det skulle bli lettere å etablere seg for nye aktører på sokkelen. Det vil innenfor petroleumsvirksomhet kunne gå lang tid før man oppnår inntekt fra en investering. For eksisterende aktører vil dette ofte ikke være noe problem, da de normalt vil ha tilstrekkelige petroleumsinntekter fra andre felt til å fradra utgifter til lete- og utbyggingsaktivitet. Nye aktører som ikke har tilstrekkelige inntekter fra annen virksomhet, vil ved vurderingen om de skal starte opp kunne legge vekt på hvor lang tid det vil gå før de kan få fradrag for underskudd mot skattepliktige inntekter. Her ser vi at manglende mulighet for umiddelbar fradragsføring, vil kunne være en skattemessig inngangsbarriere. Etter dette ble det ved inntektsåret 2002 adgang for å fremføre

⁸³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.804

NOU 2000:18

Ot.prp. nr. 86 (2000-2001)

underskudd med rente. Rentetillegget er med på å gi likestilling mellom selskaper med og uten skatteposisjon, ettersom rentetillegget vil kompensere for ulempen av ikke å kunne føre underskuddsfremføre fradrag umiddelbart. Ved kjøp av produserende lisenser eller en andel i en slik lisens, kan inntekt fra lisensen benyttes til å dekke underskudd ved leting mv. Ved tildeling av nye lisenser derimot vil en innføring av adgang til å fremføre underskudd med tillegg av rente, bidra til større grad av likestilling mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon. Den skattemessige verdien av et underskudd vil reduseres med tiden, og et rentetillegg vil kompensere for ulempen av ikke å kunne føre underskuddet til fradrag umiddelbart⁸⁴.

Etter petrsctl. § 3 c, annet ledd, annet punktum, vil renten beregnes ”separat for underskudd i alminnelig inntekt og grunnlaget for særskatt”. Det vil si at det her er to ulike beregningsgrunnlag, og forskjellen vil være at det ved fastsettelsen av særskattepliktig inntekt blant annet skal gjøres fradrag for friinntekt. For eksempel kan det foreligge alminnelig inntekt som underskuddet kan fremføres til fradrag i, men ikke særskattepliktig inntekt. Det kan også foreligge underskudd til fremføring i begge skattegrunnlagene, og her må det fastsettes to separate underskudd som det skal beregnes rente av. Disse underskuddene holdes adskilt ved senere års ligning av selskapet⁸⁵.

Det er Finansdepartementet som fastsetter rentesatsen etter petroleumskatteforskriften § 16, jf. petrsctl. § 3 c, annet ledd, tredje punktum. Etter dette skal rentesatsen fastsettes i januar året etter inntektsåret, og den skal tilsvare en normal lånekostnad etter skatt for investering med høy sikkerhet. Rentebeløpet som tillegges underskuddet til fremføring fungerer som en skattefri inntekt⁸⁶.

⁸⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 804

Lov av 15.juni 2001, nr 39

Ot. prp. nr.86 (2000-2001), pkt. 4.3.3

⁸⁵ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 805

⁸⁶ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 805

Det følger av petrsktl. § 5, sjette ledd, annet punktum at også ubenyttet friinntekt skal fremføres med rente, i likhet med fremføring av underskudd⁸⁷.

4.1.2 Overføring av underskudd

Dersom selskapene som driver særskattepliktig virksomhet på norsk sokkel ikke får fradrag for underskudd fordi de ikke har hatt tilstrekkelige inntekter til å dra nytte av underskuddene, kan det oppstå et spørsmål om overføring av underskudd. Dette kan blant annet være aktuelt i tilfeller der et nytt selskap på sokkelen investerer i et prosjekt som viser seg å være ulønnsomt. Etter petrsktl. § 3 c, tredje ledd, vil underskudd kunne kreves overført fra et overdragende selskap til et overtakende selskap ”ved samlet realisasjon av den virksomheten underskuddet er oppstått i eller ved sammenslutning av selskapet med annet selskap”. Det vil her være tale om underskudd som kan fremføres med rente etter bestemmelsens annet ledd, og som kun vil gjelde ved realisasjon av virksomheten eller ved sammenslutning av selskapet med et annet selskap som for eksempel ved en fusjon. Dette vil føre til at de skattemessige inngangsbarrierene for oppstart av virksomhet er lavere enn om det ikke hadde vært en slik adgang til overføring. Her ser vi at denne bestemmelsen sammen med petrsktl. § 3 c, annet ledd, første punktum som gir adgang for å fremføre underskudd med et rentetillegg og petrsktl. § 3 c, fjerde ledd, som gjelder utbetaling av skatteverdien av udekket underskudd ved opphør av virksomhet, vil redusere risikoen for nye aktører på norsk sokkel som ikke har andre inntekter å føre utgifter mot⁸⁸.

Petrsktl. § 3 c, tredje ledd, vil kun gjelde for underskudd som kan fremføres med rente, det vil si at underskuddet har oppstått etter inntektsåret 2002. Dette vil være fordi formålet bak regelen er å redusere de skattemessige inngangsbarrierene for nye aktører som ønsker å etablere seg på sokkelen, ikke å gjennomføre lettelser for selskaper med underskudd. Overføring av tidligere opparbeidede underskudd kan komme i strid med

⁸⁷ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 809

⁸⁸ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.805

Ot.prp. 86 (2000-2001), pkt. 4.4.3

hensynene bak petrsctl. § 10. Etter dette vil det både være underskudd i alminnelig inntekt på sokkelen og underskudd som oppstår i særskattegrunnlaget som kan overføres. Dette vil imidlertid kun gjelde når det er selskapets samlede aktiviteter på norsk sokkel som overføres⁸⁹.

Etter petrsctl. § 10, første ledd, første punktum følger det at overdragelse etter Lov om petroleum av 29.november 1996, nr 72, § 10-12, må ha samtykke av Finansdepartementet for ”de skattemessige virkningene” overdragelsen har. Det vil si at det er departementet som vil avgjøre hvordan overdragelsen skal behandles skattemessig for selskapene som selger og kjøper. Finansdepartement kan her sette vilkår ved samtykket som vil fravike skattelovgivningens bestemmelser. Flesteparten av overdragelser på norsk sokkel er nå regulert i forskrift av 1.juli 2009 nr. 956. Dette innebærer at dersom avtalen om overdragelse er i samsvar med forskriftens bestemmelser anses samtykke gitt fra Finansdepartementet ved innsending av melding jf. forskriftens § 1, første ledd. Partene må sende spesifisert dokumentasjon om overdragesavtalen til Finansdepartementet med kopi til Oljeskattekontoret. For overdragelse av lisens eller andel i lisens følger det av forskriften at skatteposisjoner skal beholdes av selgeren. Fremførbart underskudd kan da ikke overføres. Imidlertid finnes det unntak fra dette. Underskudd til fremføring kan likevel overføres dersom dette skjer ved samlet realisasjon av hele utvinningsvirksomheten eller fusjon etter petrsctl. § 3 c, tredje ledd. Det vil ikke være adgang til salg eller overføring av underskudd som skatteposisjon isolert sett⁹⁰.

Det må forstås slik at det er selskapets samlede aktivitet på norsk sokkel som overføres. Dette vil ikke omfatte tilfeller der virksomheten videreføres i et annet omfang innenfor samme selskap. Dersom overføringen skjer av ett eller flere oljefelt, vil dette ikke omfattes av bestemmelsen om overføring av underskudd, med mindre dette vil innebære en fullstendig avvikling av selskapets virksomhet. Overdragelser av utvinningstillatelser og driftmidler omfattes heller ikke, dersom det ikke er en

⁸⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.805

Ot.prp. nr 86 (2000-2001)

⁹⁰ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 811

realisasjon av selskapets samlede virksomhet. Dette må ses i sammenheng med petrsctl. § 3 c, sjette ledd, annet punktum som gjelder overføring av overskytende friinntekt ved samlet realisasjon eller fusjon av særskattepliktig virksomhet⁹¹.

Friinntekt vil også kunne overføres ved samlet realisasjon eller fusjon av særskattepliktig virksomhet⁹².

4.1.3 Forholdet til sktl. § 14-90

Fremføringsretten for underskudd etter petrsctl. § 3 c, tredje ledd, vil gå foran sktl. § 14-90 om bortfall av skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner. Dette innebærer at den særskattepliktige virksomheten vil kunne overføres ved en samlet realisasjon eller fusjon, selv om det er utnyttelse av underskuddet som vil være det overveidende motivet bak transaksjonen. Det var før lovendringen et ønske fra petroleumsskatteutvalget om en ordning der staten utbetalte skatteverdien av gjenstående underskudd ved opphør av sokkelvirksomheten. En slik ordning ville imidlertid vært fremmed i norsk skatterett, så utvalget foreslo i stedet en adgang til å overføre underskudd ved fusjon eller der virksomheten selges til andre selskaper. Bestemmelsen vil sammen med sktl. § 3 c, fjerde ledd om utbetaling av skatteverdien av et udekket underskudd ved opphør av virksomhet, vil dette gi sikkerhet for utnyttelse av underskuddets økonomiske verdi⁹³.

Her kan det oppstå et spørsmål om det i stedet for å overføre til et annet skattesubjekt, kan være mulig å få hel eller delvis tilbakebetaling av underskuddets skatteverdi. Dette vil gjelde etter petrsctl. § 3 c, femte ledd, for underskudd som er knyttet til letevirksomhet. Formålet bak bestemmelsen vil være at nye aktører skal bli likstilt med eksisterende aktører på sokkelen. Det skal heller ikke være stor risiko for at nye aktører

⁹¹ Ot. Prp nr.86 (2000-2001) pkt. 4.4.3

⁹² Bedrift, selskap og skatt (2010) s.809

⁹³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 805

Ot. Prp nr.86 (2000-2001) pkt.4.4.1

ikke skal kunne nyttiggjøre seg underskudd dersom de ikke finner petroleum. Etter dette vil ikke eksisterende selskaper som har mulighet til å fradra underskudd mot annen inntekt få noen fordel i forhold til nye aktører⁹⁴.

4.1.4 Overdragelse av lisenser

Utvinningsvirksomhet kan vært risikabelt, og dette gjelder spesielt i oppstartfasen der selskapet må ut med store investeringer. Oljeselskaper fordeler ofte sine investeringer på flere lisenser, for å spre risikoen. I letefasen vil det oppstå spørsmål om finansiering og å søke om konsesjoner i de områdene der det kan være grunnlag for fremtidig produksjon. Selskaper vil for å opprettholde eller utvide aktivitetene på norsk sokkel, søke nye konsesjoner og delta i andre leteprosjekter. Her vil det oppstå et spørsmål om denne type virksomhet må ses i sammenheng⁹⁵.

Selskapene samler ofte all økonomisk planlegging til deres hovedkontor, og inntekter fra petroleumsutvinning vil da være underlagt dette. Det vil tale for at vi skal se virksomheten som er knyttet til forskjellige utvinningstillatelser og lisenser som en sammenhengende virksomhet. For utvinningstillatelser med flere deltakere vil det være opprettet en egen samarbeidsavtale, altså en form for selskapsavtale med en leder for gruppen. Hver enkelt tillatelse vil utgjøre en egen organisatorisk enhet og de enkelte deltakerne er bundet av de beslutninger som treffes her. Således kan det virke som om forskjellige utvinningstillatelser skal ses på som forskjellige virksomheter. Dette samsvarer også med sel. § 1-1, fjerde ledd jf. Lov om petroleumsvirksomhet av 29.november 1996, nr. 72 (heretter forkortet petrl.) § 4-3. Derimot vil hensynet til risikospredning for oljeselskapene tale for at vi skal se på alle aktivitetene på sokkelen i sammenheng. Når et selskap har etablert produksjon, vil de prøve å opprettholde eller utvide aktivitetene på sokkelen ved å søke nye konsesjoner eller delta i nye leteprosjekter. Selskapene kan også kjøpe opp og selge andeler for å få en

⁹⁴ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 174

⁹⁵ Syversen (1991) s.331-332

hensiktsmessig risikospredning. Etter dette må sokkelvirksomheten ses på som samlet for selskapene⁹⁶.

Dersom aktivitetene i tilknytning til et prosjekt opphører, vil det oppstå spørsmål om fremføringsretten for underskudd som stammer fra denne del av virksomheten fortsatt kan fremføres. Vil det at en utvinningstillatelse opphører medføre at retten til å fremføre underskudd bortfaller?

Skulle hver lisens blitt vurdert som en egen virksomhet, vil virksomheten på et konsesjonsområde anses som opphørt når utvinningstillatelsen opphører. Dette vil gjelde uten at det er gjort noe funn på området. Således vil det medføre at underskudd som har oppstått i slik virksomhet ikke kan føres til fradrag mot inntekter fra andre konsesjonsområder senere år jf. sktl. § 14-6, første ledd. Derimot vil det være adgang for et selskap til å føre utgifter mot inntektene så lenge dette skjer innenfor selskapets særskattepliktige virksomhet, jf. petrsctl. §§ 3 c, i.f. og 5, åttende ledd. Reglene om underskuddsfremføring vil være viktig for spredning av risiko for selskapet. Dersom et selskap skal etablere en lønnsom virksomhet, er det vanlig at de søker om å få en rekke konsesjoner, og deltar i mange tapsbringende prosjekter før de klarer å etablere en produksjon. Således vil risikoen for selskapet være vesentlig hvis underskudd ikke kunne fremføres etter at konsesjonen er gått ut. Etter dette vil virksomhet som drives på sokkelen utgjøre en sammenhengende virksomhet for selskapet⁹⁷.

Det er ikke bare før en produksjon er etablert at det vil oppstå spørsmål om selskapet driver sammenhengende virksomhet. Også etter at produksjonen er etablert vil det være en risikospredning for de selskaper som har etablert produksjon gjennom flere utvinningstillatelser. Resultatene fra felt til felt vil variere og det er ofte mot slutten av produksjonstiden det vil oppstå underskudd. Dette viser at det vil være risiko for selskapet ved å etablere flere mulige inntektskilder på sokkelen. Her vil tap av fremføringsretten medføre at det blir vanskelig for selskapet å fordele risiko.

⁹⁶ Syversen (1991) s. 332

⁹⁷ Syversen (1991) s. 333

Virksomheten som drives på sokkelen må etter dette ses på som sammenhengende for det enkelte selskap⁹⁸.

4.1.5 Rettspraksis

Et eksempel på spørsmål som kan oppstå i forbindelse med overdragelser av lisenser har vi i en dom fra lagmannsretten⁹⁹.

Denne saken gjaldt gyldigheten av en kjennelse fra Klagenemnda for oljeskatt av 17. januar 2005, der selskapet Chevron Exploration Norway AS' sokkelvirksomhet ble ansett for opphørt og selskapet mistet retten til å fremføre tidligere underskudd til fradrag i skattepliktig inntekt. Selskapet ervervet i 1982 en andel på 10 % av en utvinningstillatelse, som de solgte videre til Statoil i 1995. Vederlaget på 800 000 kr, med indeksregulering, skulle anses som skattefri inntekt, og ble overført til selskapet i 2003. Selskapet har ikke hatt andre lisensandeler på norsk sokkel etter salget av andelen. Oslo ligningsnemnd vedtok at selskapets virksomhet måtte anses som opphørt ved inntektsåret 1999, og selskapet hadde ikke lenger anledning til å fremføre sokkelunderskudd mot inntekter etter petrsktl. § 3 c, første punktum.

På dette tidspunktet hadde selskapet opparbeidet seg et underskudd på ca. 200 millioner kroner, og anførte at de fortsatt drev næring på norsk sokkel og at fremføring således ikke kunne avskjæres. Det samme synspunktet lå til grunn for ligningen i inntektsårene 2000 og 2001.

Ligningsnemndas syn ble forelagt Oljeskattenemnda for inntektsåret 2000, som mente at sokkelnæringen i dette tilfellet ikke kunne anses som opphørt, ettersom selskapet fortsatt kunne få utbetalt en viss sum dersom oljefeltet ble besluttet utbygd. Selskapet påklagde ligningsnemndas avgjørelse, og ble lignet som om virksomheten ikke var opphørt fra 1999 til 2001. I 2003 anmodet Oljeskattenemnda en redegjørelse fra

⁹⁸ Syversen (1991) s. 330-333

⁹⁹ LB-2006-156015 (Borgarting)

selskapet for deres drift for 2002, foregående år og aktiviteter og planer for 2003. Selskapet besvarte dette med at de hadde en løpende vurdering av nye prosjekter og forventet en opptrapping av aktivitetene. Det ble også vist til at det ikke ville komme noen utbetaling fra Statoil i nærmeste framtid, men at denne kan komme i løpet en periode fram til 2015. Selskapet ble etter dette varslet om at Oljeskattenemnda ville vurdere om virksomheten måtte anses for opphørt for inntektsåret 2002. Selv om selskapet mente det var behov for å avvende situasjonen, besluttet Oljeskattenemnda ved kjennelse at sokkelvirksomheten måtte anses som opphørt ved ligningen 2002.

Lagmannsretten måtte ta stilling til hvorvidt Chevron måtte anses for å ha opphørt sin virksomhet på norsk sokkel i 2002. Dette vil bero på sktl. § 14-6, annet ledd, første punktum, slik bestemmelsen var i 2002. Det fremkommer av bestemmelsen at retten til fradrag for underskudd i virksomhet tidligere år, vil falle bort ved nedleggelse av virksomheten eller opphør på annen måte. Som utgangspunkt vil selskapet ha rett til å fremføre underskudd til fradrag i senere års inntekter etter petrsctl. § 3, bokstav c, første punktum jf. petrsctl. § 8, første ledd.

Lagmannsretten har her vist til Lignings-ABC 2005, der det om næringsvirksomhet heter at hvorvidt en skattyter har opphørt sin næringsvirksomhet vil bero på en helhetsvurdering. Her skal det blant annet tas hensyn til virksomhetens aktivitetsnivå, bruttoinntekter, om driftsmidlene er solgt, tatt ut eller overført til annen virksomhet. For selskap under avvikling vil de vanlige kriteriene gjelde ved vurderingen av om det fortsatt foreligger næringsvirksomhet. Her kan det allikevel etter omstendighetene aksepteres en rimelig avviklingsperiode.

Videre følger det av Rt. 2003 side 293, at et selskap ikke kunne anses for å være opphørt i 1998, selv om selskapet ikke hadde eid noen eiendom siden 1996. Her viste Høyesterett til at selskapet fortsatt hadde lett etter nye investeringsobjekter og således drev virksomhet innenfor selskapets formål.

I en dom fra Agder lagmannsrett, inntatt i Utv. 2003 side 299, her la lagmannsretten til grunn at en avviklingsperiode må vurderes som romslig. I dette tilfellet hadde selskapet

i årene 1996 og 1997 ikke hatt andre utgifter enn revisor. Resultatet ble at næringen opphørte senest i 1997.

Etter dette la lagmannsretten til grunn at det i henhold til rettspraksis aksepteres en avviklingsperiode på tre år.

Det følger av forvaltningspraksis, i Utv. 1980 side 753, at et selskap ikke kan anses som opphørt så lenge de fortsetter å søke om nye konsesjoner og pådrar seg betydelige omkostninger i forbindelse med dette. Her hadde selskapet avhendet sine siste lisenser på norsk sokkel i 1976 og hadde ikke noe selvstendig virksomhet annet enn å søke nye lisenser etter dette året. For et annet oljeselskap anså klagenemnda virksomheten opphørt. Dette selskapet hadde ikke hatt noen leteaktiviteter på norsk sokkel etter at deres konsesjon ble tilbakelevert i 1986. Etter dette hadde det vært utlyst fire konsesjonsrunder uten at selskapet hadde sendt inn noen søknad. Selskapet hadde også lave utgifter, ikke fast driftsted, faste ansatte eller aktiva i Norge.

Lagmannsretten har uttalt at det i dette tilfellet dreier seg om næringsvirksomhet som er preget av langsiktighet, ettersom det kan gå lang tid fra selskapet foretar investeringer til de oppnår inntekter. Dette vil tale for at næringsvirksomheten må ses i et langsiktig perspektiv, ettersom i de tilfellene et oljeselskap ikke får tildelt nye lisenser eller konsesjoner vil kunne gå lang tid uten aktivitet i selskapet. Selskapet hadde en eierandel i en utvinningstillatelse som ble solgt i 1996, og har etter dette verken søkt nye konsesjoner eller foretatt andre investeringer. Selskapet har heller ikke ansatte eller aktiva bortsett fra bankinnskudd i Norge, og lave driftsutgifter. Selskapet anførte usikkerhet som skattemyndighetene har påført dem som følge av at de varslet selskapets fremføringsrett for underskudd som bortfalt på grunn av manglende aktivitet i selskapet, som grunnen til at aktiviteten er lagt på is. Lagmannsretten derimot synes at selskapets aktivitet må anses som opphørt tre år tidligere, og at usikkerhet som er oppstått rundt dette skyldes selskapets manglende aktivitet.

Lagmannsretten har uttalt at de er enig med staten (her Oljeskattekontoret) at virksomhet i skattemessig forstand vil forutsette at aktivitetene vil være eget til å gi et skattepliktig overskudd, og at virksomheten drives for å oppnå dette. Her dreide det seg

om overdragelse av selskapets siste driftsmiddel, det vil en transaksjon som tilsynelatende vil avslutte virksomheten. Dette medfører at det ikke kan anses for å ha vært aktivitet i selskapet siden 1996. Således må virksomheten anses for opphørt etter de retningslinjer som følger av rettspraksis, teori og forvaltningspraksis.

Dommen illustrerer at for at fradragsretten skal være i behold, må selskapet fortsatt drive virksomhet. Dette vil også gjelde for virksomheter som beskattes etter sktl. I denne saken kunne ikke Chevron anses for fortsatt å drive virksomhet ettersom de hadde overdratt sin andel av lisensen og ikke lenger drev med leteaktivitet på sokkelen. At selskapet hadde en utestående fordring ble heller ikke tillagt vekt i vurderingen av om de fortsatt drev virksomhet.

4.2 Kraftsbeskatning

Vannkraft er en viktig del av elforsyningen i Norge og har stor betydning for økonomi og distriktpolitikk. Det finnes en rekke særregler for skattlegging ved produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft, deriblant fremføring av underskudd. Ettersom vannkraftproduksjon er basert på en naturressurs, vil produksjonen innebære høye investerings- og kapitalkostnader og lave løpende driftskostnader. Vannkraftproduksjonen kan medføre en større avkastning enn vi finner i andre næringer, og etter dette er det gitt særskilte regler om beskatning av grunnrenteinntekt. Grunnrenteinntekten vil beskattes med 30 %, i tillegg til 28 % skatt på alminnelig inntekt¹⁰⁰.

4.2.1 Fremføring av underskudd

Det følger av sktl. § 18-3 fjerde ledd, annet punktum, at fradrag i brutto salgsinntekter som fører til at grunnrenteinntekten blir negativ, vil medføre at differansen som er beregnet for inntektsår før 2007 fremføres til fradrag ved neste års grunninntekt.

¹⁰⁰ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.758-759

Differansen vil ”fremføres med rente fastsatt av departementet i forskrift”. Dette vil gjelde fremføring av negativ grunninntekt fra kraftsektoren til og med år 2006. For kraftbeskatning vil differansen mellom inntekts- og fradragssiden utgjøre et års grunninntekt. Ettersom negativ grunninntekt ikke vil kunne samordnes med positiv grunninntekt fra andre kraftverk, vil skattyteren således ikke få fradrag i utlignet skatt for fradragsverdien av den negative grunnrenteskatten. Med en begrensning til vedkommende kraftverk for grunnrenteskatten, vil det være adgang til å fremføre negativ grunninntekt med tillegg av rente. Rentesatsen vil etter fsfin. §§ 18-8-1 og 8-8-3 være en normert risikofri rente som blir tillagt to prosentpoeng, og deretter korrigert til renten etter skatt. Imidlertid er det slik at dersom man ikke oppnår en tilstrekkelig stor positiv grunninntekt i framtiden, vil den fremførbare negative grunninntekten for inntektsår til og med 2006 ikke komme skattyter til gode¹⁰¹.

¹⁰¹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s.780

5 Virkningen av reglene for fremføring av underskudd

Det kan stilles spørsmål ved virkningene av reglene som gjelder for underskudd.

5.1 Alminnelige regler

Reglene om fremføring av underskudd vil medføre at underskuddet kan komme til fradrag ved inntekten senere år. Lovgiver har utvidet retten til å fremføre underskudd gjennom å fjerne begrensningen om en ti års frist for underskuddsfremføring fra og med inntektsåret 2005. Virkningen av dette vil være at fremføringsretten er ubegrenset. Således vil det være større muligheter til å kunne fremføre et underskudd enn det var tidligere for skattytere som fortsatt går med underskudd etter finanskrisen.

Imidlertid ser vi at reglene ofte vil virke til gunst for enkelte skattytere. Dette ser vi spesielt ved anvendelse av bestemmelsen i sktl. § 14-90. Små- og mellomstore bedrifter vil som regel miste retten til å fremføre underskuddet, ettersom en overdragelse av underskuddet vil kunne anses som omgåelse av skattereglene ved skatteplanlegging og således være i strid med sktl. § 14-90. En stor virksomhet derimot som for eksempel et aksjeselskap som er en del av et konsern, vil kunne dra nytte av underskuddet gjennom reglene for konsernbidrag, og slik få overført det fremførbare underskuddet fra et selskap som går med underskudd til et selskap med overskudd.

5.2 Forholdet til særskattepliktig virksomhet

Her ser vi at både ved kraftsbeskatning og skatt på petroleumsutvinning vil ikke underskuddet tape seg i verdi, selv om det går mange år før man kan utnytte underskuddet ettersom man får et rentetillegg. Felles for begge virksomhetene er høye investeringskostnader ved oppstart av produksjon og en høyere skattesats enn 28 % på alminnelig inntekt. Fradrag for underskudd vil her være med på å redusere risikoen ved oppstart av virksomhet.

Et vanlig underskudd til fremføring vil derimot ikke kunne fremføres med rentetillegg. Underskuddet vil således kunne tape seg i verdi etter mange år, ettersom beløpet på underskuddet fortsatt vil være det samme som det året underskuddet oppstod.

Innenfor petroleumsskattesystemet er det også slik at et underskudd fritt vil kunne selges eller overdras selv om det overveiende motivet bak transaksjonen vil være å utnytte underskuddet. Her er det ingen begrensning om at transaksjonen ikke må ses på som en omgåelse av skattereglene etter den ulovfestede omgåelsesnormen eller sktl. § 14-90.

Etter dette kan det stilles spørsmål om hvorfor reglene virker forskjellig for ulike skattytere. Det bør ikke ha betydning for staten hvem som kan dra nytte av et underskudd til fremføring.

6 Litteraturliste

6.1 Litteratur

Bedrift, selskap og skatt. Frederik Zimmer [et al.] 5. utg. Oslo, 2010

Bedrift, selskap og skatt. Frederik Zimmer [et al.] 3.utg. Oslo, 2003

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett.* 6. utg. Oslo, 2009

Syversen, Jan. *Skatt på petroleumsutvinning* . Oslo, 1991

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett.* 7.utg. Oslo, 2008

Kvisli, Kåre H. *Innføring i skatteretten.* Oslo, 1962

6.2 Lovgivning

1814	Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814 (Grl.)
1911	Lov om skatt av formue og inntekt (gamle skatteloven) av 18. august 1911, nr. 8 (opphevet)
1975	Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) av 13.juni 1975, nr. 35 (petrsktl.)
1985	Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) av 21.juni 1985, nr. 83 (sel.)
1996	Lov om petroleumsvirksomhet (petroleumsloven) av 29.november 1996, nr. 72 (petrl.)

1997	Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13.juni 1997, nr.44 (asl.)
1997	Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) av 13.juni 1997 nr. 44 (asal.)
1998	Lov om årsregnskap (regnskapsloven) av 17.juli 1998, nr. 56 (rskl.)
1999	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26.mars 1999, nr.14 (sktl.)
2001	Lov av 15.juni 2001 nr. 39: Lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven).
2003	Lov av 27.juni 2003, nr. 61: Lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven).
2005	Lov av 9. desember 2005, nr. 113: Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

6.3 Forarbeider

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov
NOU 2000:18	Skattlegging av petroleumsvirksomhet
Ot.prp. nr. 86 (2000-2001)	Om lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
Ot. Prp nr.1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer
Ot.prp. nr.92 (2004-2005)	Om lov om endring i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

6.4 Dommer og avgjørelser

Rt. 1966 s. 1189

Rt. 1978 s. 1001

Rt. 1998 s. 1779

Rt. 2001 s. 851

Rt. 2001 s. 1444

Rt. 2006 s. 1232

Rt. 2007 s. 209

Rt. 2008 s. 1510

LB-2006-156015 (Borgarting)

UTV-2010-436, SKN-2006-9, SKN-2006-10

BFU 11/09

Bindende forhåndsuttalelse fra skattedirektoratet

6.5 Ligningspraksis

Lignings-ABC 2011

FINs høringsnotat 18.januar 2010

Høringsnotat - om skattemessig behandling av
omorganisering og omdanning av virksomhet -

Finansdepartementet

